

**Al contestar refiérase
al oficio N° 08617**

7 de julio, 2026
DFOE-IAF-0124

Señora
Mónica Vargas Bolaños
Auditora Interna
**COLEGIO DE LICENCIADOS Y PROFESORES EN LETRAS,
FILOSOFÍA, CIENCIAS Y ARTES (COLYPRO)**
mvargas@colypro.com
auditoriainterna@colypro.com

Estimada señora:

Asunto: Emisión de criterio sobre la aplicación de reformas introducidas por la Ley n.º 10881 a diversos artículos de la Ley General de Control Interno

Nos referimos al oficio n.º CLYP-JD-AI-CAI-031-2026 del 18 de mayo de 2026, mediante el cual la Auditoría Interna del COLYPRO solicita criterio de este Órgano Contralor respecto de la aplicación de diversas reformas introducidas por la Ley n.º 10881 a la Ley General de Control Interno, n.º 8292. Asimismo, se consideró el oficio n.º CLYP-JD-AI-CAI-038-2026 del 29 de mayo de 2026, mediante el cual esa Auditoría Interna amplió y precisó el criterio institucional requerido para la atención de la consulta.

I. MOTIVO DE LA GESTIÓN

Se solicita criterio sobre la aplicabilidad de la Ley n.º 10881, específicamente, sobre la interpretación del artículo 22 reformado, incisos b) y f), en relación con la verificación del cumplimiento, validez, suficiencia y madurez del Sistema de Control Interno; la posibilidad de proponer medidas correctivas con servicios preventivos; la incorporación de criterios técnicos y legales en el Plan de Trabajo Anual; el seguimiento y evaluación de recomendaciones derivadas de auditorías externas y estudios especializados externos contratados por la Administración; y las acciones procedentes ante eventuales incumplimientos.

También se consulta sobre el artículo 25, en cuanto a la evaluación periódica del desempeño del auditor interno, subauditor interno y personal de la Auditoría Interna por parte del jerarca; el artículo 30, respecto de la jornada laboral, horarios preexistentes, modificaciones de horario y concesión de permisos; el artículo 35, en relación con los servicios preventivos, su fundamentación técnica y jurídica, la preservación de independencia y objetividad, y el señalamiento de posibles responsabilidades; así como los artículos 36 y 37, en lo relativo a la atención de recomendaciones dirigidas a titulares subordinados y al jerarca.

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 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.

En cuanto al artículo 22 inciso b) reformado, la referencia a la verificación del cumplimiento, validez, suficiencia y madurez del Sistema de Control Interno debe entenderse dentro de las competencias ordinarias de la Auditoría Interna en materia de auditoría del Sistema de Control Interno institucional. La incorporación expresa del concepto de *madurez* no supone que toda auditoría vinculada con control interno deba convertirse en una evaluación integral de madurez institucional, ni que deba aplicarse una metodología separada para cada servicio.

Lo relevante es que, según la naturaleza, objetivo y alcance del servicio, la Auditoría Interna valore el funcionamiento del control interno y, cuando corresponda, considere elementos relacionados con su diseño, aplicación, suficiencia, sostenibilidad, capacidad de mejora y grado de consolidación. En ese sentido, la reforma no exige que toda actuación de auditoría asociada al control interno sea reconducida automáticamente a una evaluación específica de madurez, sino que dicha dimensión sea considerada cuando resulte pertinente conforme al alcance del servicio y al juicio profesional de la Auditoría Interna.

Respecto de la referencia a proponer medidas correctivas “*a través de sus servicios preventivos*”, esta debe interpretarse de forma compatible con la naturaleza propia de dichos servicios y con la prohibición legal de asumir funciones de administración activa. Los servicios preventivos pueden advertir riesgos, comunicar situaciones relevantes, formular observaciones, aportar elementos de juicio o señalar la necesidad de que la Administración valore medidas de mejora; sin embargo, no deben formularse como órdenes operativas, recomendaciones, instrucciones de gestión, aprobación de actos administrativos, selección de alternativas o sustitución de decisiones que corresponden a la administración activa.

Cuando el producto derive de procedimientos de auditoría y contenga hallazgos, conclusiones y recomendaciones, deberá comunicarse conforme al régimen técnico aplicable a los servicios de auditoría o aseguramiento. En consecuencia, la denominación utilizada no puede desplazar la naturaleza técnica del producto emitido ni el régimen normativo aplicable a su comunicación.

En relación con el artículo 22 inciso f), 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 evaluación de las recomendaciones derivadas de auditorías externas y estudios especializados externos contratados por la Administración. Esta disposición debe integrarse con la normativa técnica vigente en materia de planificación estratégica y anual de la Auditoría Interna, de modo que no supone, por sí misma, la sustitución de los instrumentos de planificación existentes ni la creación de una metodología separada.

Los criterios técnicos se relacionan con el juicio profesional de la Auditoría Interna, la planificación basada en riesgos, la valoración del universo auditable, la priorización de asuntos sujetos a control, la materialidad, la oportunidad, la disponibilidad de recursos, la relevancia institucional del asunto y su contribución esperada al fortalecimiento del Sistema de Control Interno. 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 la materia, 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.

La referencia a criterios legales no debe entenderse como la obligación de contar, en todos los casos, con un criterio jurídico formal emitido por una asesoría legal independiente para cada asunto 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 jurídica y la competencia de la Auditoría Interna respecto de los asuntos incluidos.

En cuanto al seguimiento y evaluación de recomendaciones derivadas de auditorías externas y estudios especializados externos contratados por la Administración, debe precisarse que la responsabilidad primaria por su análisis, atención, implementación y seguimiento ordinario corresponde a la administración activa, como parte de sus deberes de gestión y del funcionamiento del Sistema de Control Interno institucional.

La reforma introducida al artículo 22 inciso f) no traslada a la Auditoría Interna la administración, ejecución o monitoreo continuo de dichas recomendaciones. Lo que incorpora es el deber de considerarlas dentro de su planificación y de verificar, desde su rol independiente, la implementación efectiva de aquellas recomendaciones que resulten relevantes, conforme a criterios técnicos y jurídicos, tales como riesgo, materialidad, competencia institucional, impacto en el Sistema de Control Interno y capacidad instalada.

Dicha verificación debe entenderse como una valoración independiente, razonable y conforme al alcance definido por la Auditoría Interna, orientada a determinar si las acciones adoptadas por la Administración atienden el riesgo, la deficiencia o la situación que originó la recomendación. No se trata de asumir el seguimiento administrativo ordinario, ni de sustituir a la Administración en la definición de acciones, responsables, plazos, recursos o mecanismos de cumplimiento.

En consecuencia, el eventual incumplimiento de recomendaciones derivadas de auditorías o estudios externos no modifica la distribución de competencias entre la administración activa y la Auditoría Interna ni genera, por sí mismo, una actuación determinada por parte de esta última. Corresponderá a la Auditoría Interna, conforme a su planificación, alcance del servicio que preste y a su juicio profesional, valorar si esa situación amerita el ejercicio de alguna de sus competencias y, de ser así, definir el servicio, procedimiento o actuación que resulte técnicamente procedente.

En cuanto al artículo 25 reformado, la evaluación periódica del desempeño del auditor interno, subauditor interno y personal de la Auditoría Interna por parte del jerarca debe interpretarse de forma compatible con la independencia funcional y de criterio que la misma norma protege. Por ello, dicha evaluación no puede utilizarse para interferir en el juicio profesional, condicionar la selección de estudios, modificar alcances, incidir en conclusiones, variar recomendaciones, afectar la comunicación de resultados o, en general, influir indebidamente en el ejercicio sustantivo de la función auditora.

La normativa vigente no condiciona dicha evaluación a la existencia de una herramienta específica emitida por la Contraloría General. Corresponde a cada institución aplicar los mecanismos que resulten procedentes, con criterios previamente definidos, objetivos y trazables, resguardando la independencia funcional y de criterio de la Auditoría Interna y evitando que la evaluación se convierta en un mecanismo de presión, represalia o interferencia sobre la actividad auditora.

Tratándose del auditor y subauditor internos, la evaluación periódica prevista en el artículo 25 reformado debe ser realizada por el jerarca, en armonía con el régimen especial aplicable a su nombramiento, suspensión, remoción y demás garantías previstas en el ordenamiento jurídico, sin que dicha evaluación pueda interferir en la independencia funcional y de criterio ni en el juicio profesional propio de la actividad auditora.

En el caso del resto del personal de la Auditoría Interna, la evaluación deberá articularse con el régimen administrativo y los mecanismos de evaluación del desempeño aplicables en cada entidad, incorporando la participación del auditor interno como responsable de la dirección, organización y funcionamiento de la unidad. Lo anterior resulta relevante para armonizar la reforma con las competencias del auditor interno respecto de la gestión funcional de la Auditoría Interna y con las garantías previstas en el artículo 24 de la Ley General de Control Interno, sin desconocer las normas administrativas aplicables ni la relación jerárquica institucional, siempre que estas no afecten negativamente la actividad de Auditoría Interna.

En cuanto al artículo 30 reformado, la regla general vigente es que la jornada laboral del auditor, subauditor interno y personal de la Auditoría Interna será de tiempo completo y deberá ajustarse al horario laboral del ente u órgano para el que laboran, sin perjuicio de las situaciones excepcionales que deban tramitarse conforme al marco legal aplicable.

La aplicación de esa disposición a situaciones laborales preexistentes, condiciones contractuales, horarios previamente establecidos, modificaciones de horario o concesión de permisos requiere una valoración caso por caso por parte de la Administración, conforme al

régimen laboral aplicable, la seguridad jurídica, la continuidad del servicio, la trazabilidad administrativa y la independencia funcional y de criterio de la Auditoría Interna. Por la vía consultiva, este Órgano Contralor no sustituye esa valoración concreta ni define los efectos particulares de relaciones laborales específicas.

Respecto de la exigencia de que cualquier modificación en el horario laboral o concesión de permisos esté suficientemente motivada y justificada, y sea informada al jerarca para su visto bueno, dicha disposición debe aplicarse de forma razonable y proporcional, conforme a la naturaleza, duración, recurrencia e impacto de la modificación o permiso de que se trate. Corresponde a cada institución definir, mediante sus procedimientos internos y conforme a su régimen aplicable, la forma de documentar, tramitar e informar esos supuestos, evitando que la gestión ordinaria de horarios o permisos se convierta en un mecanismo que afecte la continuidad, funcionamiento o independencia de la Auditoría Interna.

En particular, tratándose de permisos ordinarios, ocasionales o de corta duración, tales como permisos por horas, citas médicas u otros supuestos similares regulados internamente, la exigencia de motivación, justificación e información al jerarca debe operacionalizarse de forma razonable, conforme al procedimiento institucional aplicable.

En relación con el artículo 35 reformado, este 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.

Debe distinguirse entre las denominaciones incorporadas por la norma como servicios preventivos —asesoría, criterios, opiniones, advertencias y observaciones— y los hallazgos, conclusiones y recomendaciones que pueden derivarse de un estudio de auditoría. La sola denominación del producto no determina automáticamente su naturaleza técnica o jurídica; esta debe definirse a partir de su contenido, finalidad, alcance, oportunidad, procedimiento aplicado y relación con las competencias 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.

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, dichos servicios tienen una finalidad 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.

La eventual vinculatoriedad de criterios, opiniones, advertencias u observaciones no convierte a la Auditoría Interna en administración activa ni transforma esos productos en órdenes operativas. Supone el deber de la Administración de atenderlos, analizarlos y, en caso de apartarse de ellos, motivar razonablemente su decisión, sin trasladar a la Auditoría Interna la responsabilidad por la decisión de gestión.

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 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 institucionales de asesoramiento disponibles, sin trasladar su juicio profesional ni condicionar indebidamente su independencia funcional y de criterio.

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.

En cuanto al señalamiento de posibles responsabilidades civiles, penales o administrativas, debe precisarse que esa referencia no convierte el informe ordinario de auditoría en una determinación definitiva de responsabilidad ni sustituye los procedimientos que correspondan ante los órganos competentes. La responsabilidad administrativa, civil o penal corresponde ser determinada mediante los procedimientos respectivos y con observancia de las garantías aplicables.

La comunicación de resultados de un servicio de auditoría debe sustentarse en evidencia suficiente, competente y pertinente, y orientarse a exponer los hallazgos, conclusiones y recomendaciones que correspondan según el objetivo y alcance del estudio. Ahora bien, cuando durante el desarrollo de un servicio de auditoría se identifiquen elementos que razonablemente puedan dar lugar a la determinación de eventuales responsabilidades, la Auditoría Interna deberá valorar, conforme al ordenamiento jurídico y a la normativa técnica emitida por la Contraloría General, el producto y el trámite que resulten procedentes.

En ese sentido, los "Lineamientos Generales para el análisis de presuntos hechos irregulares" distinguen expresamente la investigación de hechos presuntamente irregulares de los servicios ordinarios de auditoría y regulan los supuestos en los que corresponde realizar una investigación y, de ser procedente, elaborar una relación de hechos, una denuncia penal o el producto que jurídicamente corresponda.

En consecuencia, la referencia contenida en el artículo 35 de la Ley General de Control Interno a los asuntos de los que puedan derivarse posibles responsabilidades no debe interpretarse en el sentido de que todo informe ordinario de auditoría debe contener una determinación o análisis propio de una investigación de hechos presuntamente irregulares. Dicho señalamiento debe entenderse como la identificación de elementos que, conforme a la evidencia obtenida y a la naturaleza del estudio realizado, puedan justificar la aplicación de los procedimientos y productos previstos en el ordenamiento jurídico y en la normativa técnica emitida por la Contraloría General para el análisis de presuntos hechos irregulares.

Respecto del artículo 36 reformado, la expresión "podrá ordenar la implantación de las recomendaciones" no debe leerse de forma aislada como una autorización para la inacción o para ignorar discrecionalmente los informes de la Auditoría Interna. Dicha expresión debe interpretarse dentro del procedimiento previsto para la atención de informes y el planteamiento de discrepancias regulado en la Ley General de Control Interno. En ese marco, cuando el titular

subordinado comparta las recomendaciones, podrá ordenar su implantación dentro del plazo legal; y cuando discrepe de ellas, deberá activar el trámite correspondiente, exponiendo motivadamente sus razones y proponiendo soluciones alternativas.

En relación con el artículo 37 reformado, la referencia al carácter vinculante del informe dirigido al jerarca y a que este “sugerirá” al titular subordinado correspondiente la aplicación de las recomendaciones debe entenderse dentro del procedimiento integral previsto en la Ley General de Control Interno para la atención de informes y el planteamiento de eventuales discrepancias. Esa redacción no habilita al jerarca ni al titular subordinado para omitir la atención del informe, ni autoriza trasladar a la Auditoría Interna decisiones propias de administración activa. Recibido el informe, el jerarca deberá actuar dentro del marco de sus competencias, ya sea disponiendo lo que corresponda para su atención o, en caso de discrepancia, activando el mecanismo legal previsto, con la debida motivación y comunicación a la Auditoría Interna y al titular subordinado correspondiente.

Asimismo, la referencia a informes y servicios preventivos dirigidos al jerarca debe aplicarse de forma compatible con la independencia funcional y de criterio de la Auditoría Interna, la objetividad, la prohibición de coadministración y la responsabilidad de la Administración de adoptar decisiones dentro del ámbito de sus competencias. En consecuencia, no puede entenderse como autorización para que la Auditoría Interna sustituya decisiones de administración activa ni como traslado de responsabilidad de gestión hacia la Auditoría Interna.

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