

Al contestar refiérase

al oficio N° **10775**

12 de agosto, 2026
DFOE-LOC-1097

Licenciada
Flor González Zamora
Auditora Interna
flor.gonzalez@munialajuela.go.cr
auditoria@munialajuela.go.cr
MUNICIPALIDAD DE ALAJUELA

Estimada señora:

Asunto: Emisión de criterio solicitado por la municipalidad de Alajuela, sobre la participación de la Auditoría Interna en procesos de contratación de auditorías externas

Nos referimos al oficio n.º 0317-AI-2026 de 28 de julio 2026, relativo a la consulta sobre el rol de la auditoría interna en la contratación de servicios de auditoría externa, como impacta con el límite de la coadministración y la protección de la independencia objetiva de esa unidad.

I. MOTIVO DE LA GESTIÓN.

La consulta se formula en el contexto de la eventual contratación, por parte de la Municipalidad de Alajuela, de un servicio de auditoría externa especial y de la posibilidad de que se asignen a la Dirección de Auditoría Interna determinadas actuaciones relacionadas con la preparación de la contratación y la dirección y supervisión del proveedor externo.

A partir de esa situación, la consultante solicita delimitar las responsabilidades que corresponden a la Administración activa y a la auditoría interna, de conformidad con la Ley General de Control Interno (LGCI) y las “Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa, encargo de aseguramiento y certificación brindados por un profesional, despacho o firma, externa e independiente”, emitidas mediante la Resolución n.º R-DC-00023-2026. En particular, plantea la posible incidencia de las funciones que se

DFOE-LOC-1097

2

12 de agosto, 2026

pretendan asignar a esa unidad sobre la prohibición de ejercer actuaciones de administración activa, así como sobre su independencia funcional y de criterio y la objetividad requerida para el ejercicio de sus competencias.

Concretamente, solicita criterio a la Contraloría General respecto de las siguientes interrogantes:

“1. Sobre la prohibición de coadministrar en los actos preparatorios de una contratación: A la luz de la prohibición expresa de ejercer funciones de administración activa, establecida en el artículo 34, inciso a), de la Ley General de Control Interno (Ley No. 8292): ¿Resulta jurídicamente procedente que el jerarca institucional instruya a la Dirección de Auditoría Interna la ejecución material de actos preparatorios y previos para la contratación de un servicio de auditoría externa especial, abarcando tareas operativas tales como la elaboración del estudio de mercado, el diseño del pliego de condiciones (cartel de licitación) y la formulación del contenido presupuestario?”

“2. Sobre la dirección y supervisión de proveedores externos frente a la independencia funcional: Considerando el rol de seguimiento y coordinación asignado a las Unidades de Auditoría Interna en la resolución de la CGR No. R-DC-00023-2026 (específicamente en su numeral 4.3): ¿Es jurídicamente viable, y acorde con el principio de independencia funcional y de criterio, que el jerarca imponga a la Auditoría Interna la obligación de fungir como el órgano encargado de la dirección y supervisión directa del trabajo ejecutado por un proveedor externo contratado por la Administración?”

“3. Sobre la materialización de un eventual conflicto de interés: ¿Se configura un conflicto de interés, o bien, una lesión a la independencia funcional y objetividad de la Auditoría Interna, en el supuesto de que esta unidad ejecute los estudios previos para la contratación de un servicio externo, considerando que el marco normativo aplicable le exige, a posteriori, dar seguimiento a dichos servicios, verificar la congruencia de los productos entregados e, inclusive, realizar estudios de auditoría de ese mismo proceso de contratación pública?”

En síntesis, la consultante considera que la asignación a la Dirección de Auditoría Interna de los actos preparatorios y operativos descritos implicaría asumir funciones propias de las dependencias técnicas, financieras y de proveeduría de la Municipalidad, en contravención de la separación de responsabilidades entre la Administración activa y la auditoría interna. Asimismo, estima que la dirección y supervisión directa del proveedor externo excedería las funciones de coordinación y seguimiento atribuidas a la auditoría interna por el numeral 4.3 de las Directrices citadas, dado que la gestión y el control de la ejecución contractual corresponden a la Administración contratante. Finalmente, sostiene

DFOE-LOC-1097

3

12 de agosto, 2026

que la intervención de la auditoría interna en los estudios previos y en la configuración de la contratación podría comprometer posteriormente su objetividad, en caso de que deba dar seguimiento al servicio contratado o fiscalizar el procedimiento y las decisiones en las que hubiese participado.

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 del 7 de setiembre de 1994, 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”, R-DC-0197-2011 de las ocho horas del trece de diciembre del 2011, publicado en la Gaceta n.º 244 del 20 de diciembre de 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, la Contraloría General 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 a la Auditoría Interna, junto con los elementos fácticos y jurídicos respectivos, que 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

Las “Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa, encargo de aseguramiento y certificación brindados por un profesional, despacho o firma, externa e independiente”, emitidas mediante la Resolución n.º R-DC-00023-2026, establecen el marco mínimo que debe observarse en la planificación, contratación, ejecución, control y seguimiento de esos servicios. Su finalidad es uniformar tales procesos, fortalecer los sistemas de control interno institucionales y promover la calidad de los servicios contratados en el sector público.

La aplicación de estas Directrices debe armonizarse con la Ley General de Control Interno, que regula la naturaleza, las competencias y las responsabilidades de la auditoría interna, así como su independencia funcional y de criterio. En particular, el artículo 34 inciso a) de esa Ley prohíbe al auditor interno, al subauditor interno y al personal de la auditoría interna realizar funciones y actuaciones de administración activa, salvo las necesarias para cumplir sus competencias.

A partir de ese marco, las Directrices distribuyen responsabilidades diferenciadas entre la Administración contratante y la auditoría interna. Mientras la primera debe asumir las decisiones y actuaciones administrativas, técnicas, presupuestarias y contractuales necesarias para configurar, tramitar y controlar la contratación, a la auditoría interna le corresponden las funciones previstas en el numeral 4.3, de acuerdo con sus competencias, independencia y disponibilidad de recursos.

Esta distribución de responsabilidades no puede ser modificada por una instrucción del jerarca ni interpretarse de forma que traslade a la auditoría interna funciones propias de la Administración activa. Con fundamento en estas consideraciones, se procede a atender las interrogantes formuladas.

1. Participación de la auditoría interna en los actos preparatorios de la contratación

No resulta procedente que el jerarca instruya a la auditoría interna para que ejecute materialmente los actos preparatorios y previos de la contratación, tales como la elaboración del estudio de mercado, el diseño del pliego de condiciones, la determinación o formulación del contenido presupuestario o la tramitación del procedimiento mediante el sistema digital unificado.

Estas actuaciones forman parte de la planificación y estructuración de la contratación y deben ser realizadas por las dependencias técnicas, financieras, presupuestarias y de proveeduría competentes, bajo la responsabilidad de la Administración. Corresponde también a esta última definir el objeto, el alcance, las condiciones y los productos requeridos, así como adaptar los requerimientos mínimos establecidos en las Directrices a las características institucionales y al régimen jurídico aplicable, cuando resulte necesario.

El numeral 4.3 inciso b) de las Directrices, al disponer que la auditoría interna podrá “participar activamente” en el proceso de contratación cuando requiera servicios de auditoría externa, no constituye una habilitación para asumir funciones de administración activa. Esa disposición debe interpretarse en concordancia con la distribución de responsabilidades establecida en las propias Directrices y con la prohibición contenida en el artículo 34 inciso a) de la Ley General de Control Interno.

Por consiguiente, cuando la auditoría interna identifique la necesidad de contar con un servicio externo para el efectivo cumplimiento de sus competencias, podrá comunicarla al jerarca o a las dependencias competentes, exponer las razones que la sustentan y participar activamente en el proceso de contratación, en los términos del numeral 4.3 inciso b) de las Directrices. En ese marco, podrá definir y aportar los requerimientos técnicos propios del servicio, así como la información necesaria sobre su actividad, planificación o cobertura. Lo anterior, sin asumir la tramitación administrativa, presupuestaria o contractual que corresponda a las dependencias institucionales competentes.

Asimismo, la auditoría interna podrá ejercer, cuando resulte pertinente, las competencias de asesoría y advertencia previstas en el artículo 22 inciso d) de la Ley General de Control Interno. En materias de su competencia, podrá asesorar al jerarca o advertir a los órganos pasivos sujetos a su competencia institucional sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento. El ejercicio de estos servicios deberá mantenerse dentro del ámbito propio de la auditoría interna y no podrá implicar la elaboración, validación o aprobación de insumos correspondientes a otras dependencias ni la adopción de decisiones propias de la Administración activa.

En consecuencia, la auditoría interna podrá, con fundamento en su criterio profesional, asesorar o advertir sobre riesgos, debilidades de control o posibles consecuencias relacionadas con la contratación. Tales actuaciones tienen una naturaleza distinta de la ejecución de los actos preparatorios y no trasladan a esa unidad la responsabilidad por el diseño, la tramitación o el resultado del procedimiento de contratación.

2. Dirección y supervisión del proveedor externo

En cuanto a la segunda interrogante, el capítulo 4 de las Directrices establece responsabilidades diferenciadas para la Administración contratante y la unidad de auditoría interna, las cuales deben interpretarse integralmente y en concordancia con la Ley General de Control Interno.

De conformidad con el numeral 4.1, corresponde a la Administración contratante seleccionar al proveedor; asegurar la calidad, oportunidad y control del servicio; implementar acciones de control durante su ejecución para verificar el cumplimiento de los términos contractuales; garantizar que los productos satisfagan las condiciones técnicas, jurídicas y de calidad aplicables; y adoptar las decisiones necesarias ante eventuales incumplimientos. Estas responsabilidades forman parte de la gestión contractual y permanecen bajo responsabilidad de la Administración.

Por su parte, el numeral 4.3 de las Directrices dispone que corresponde a la unidad de auditoría interna, en función de sus competencias y disponibilidad de recursos:

a) Coordinar con el profesional contratado, a efectos de evitar interferencias o duplicidades que afecten el desarrollo normal de los trabajos a cargo de ambas instancias.

b) En caso de requerir la contratación de servicios de auditoría externa, participar activamente en el proceso de contratación respectivo, conforme con el marco normativo vigente, y dar seguimiento a la ejecución del servicio y a la obtención de los productos contratados.

c) Participar en las reuniones de presentación preliminar y final de los resultados obtenidos, así como en otras sesiones que se consideren pertinentes en el marco de la contratación.

d) Dar seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones y observaciones derivadas de los servicios de auditoría, encargo de aseguramiento y certificación contratados por la Administración.

e) Realizar, dentro del marco de su competencia y con base en su criterio profesional, auditorías, asesorías o advertencias relacionadas con los servicios externos contratados, cuando así lo estime necesario.

f) En las instituciones cuyo presupuesto institucional, al cierre del período presupuestario anterior, supere los diez millones de unidades de desarrollo (UDS), o cuyo monto total de activos sea igual o superior a 50.560.000 UDS —según el valor de la unidad de desarrollo al 31 de diciembre del período que se informa—, incorporar en su plan anual una auditoría sobre las contrataciones de servicios relacionados con la liquidación presupuestaria y/o los estados financieros, con el fin de verificar la congruencia entre el producto recibido y los términos contractuales respectivos.

g) Incluir periódicamente en su plan de trabajo, considerando el universo auditable y los riesgos identificados, estudios sobre la calidad de los productos obtenidos como resultado de estas contrataciones.

El conjunto de estas responsabilidades permite delimitar el alcance de la participación y el seguimiento atribuidos a la auditoría interna. Estas labores comprenden la coordinación necesaria entre los trabajos de ambas instancias, el conocimiento del avance y de los resultados del servicio, la participación en las reuniones pertinentes, el seguimiento de las recomendaciones y observaciones emitidas y el ejercicio de los servicios de auditoría, asesoría o advertencia que resulten procedentes.

En particular, el seguimiento previsto en el inciso b) puede comprender el acceso a la información pertinente sobre la ejecución del servicio y la obtención de sus productos, así como la comunicación oportuna a la Administración de los riesgos, desviaciones o situaciones relevantes que la auditoría interna identifique dentro del ámbito de sus competencias. También puede constatar la obtención de los productos contratados para los efectos propios de su actividad, sin que ello implique su recepción o aprobación contractual.

Ese seguimiento debe distinguirse de la dirección, supervisión y administración contractual del proveedor. Por tanto, no corresponde a la auditoría interna impartir instrucciones vinculantes sobre la ejecución del contrato; organizar, distribuir o controlar las tareas del profesional externo; aprobar modificaciones contractuales; recibir definitivamente los productos; autorizar pagos; determinar incumplimientos; ni disponer medidas correctivas o sancionatorias. Tales actuaciones corresponden a la Administración contratante, por cuanto implican decisiones propias de la gestión contractual.

En consecuencia, no resulta jurídicamente procedente que el jerarca designe a la auditoría interna como responsable de la dirección y supervisión directa del proveedor externo. Esa asignación excedería las responsabilidades previstas en el numeral 4.3 y podría implicar el ejercicio de funciones de administración activa, prohibidas por el artículo 34 inciso a) de la Ley General de Control Interno.

La auditoría interna ejercerá las responsabilidades de participación, coordinación y seguimiento previstas en las Directrices, dentro del ámbito de sus competencias y según su disponibilidad de recursos. Corresponde al auditor interno determinar, con independencia funcional y de criterio, la forma en que esas labores serán organizadas y ejecutadas. En consecuencia, el jerarca no puede asignarle funciones propias de la gestión contractual ni predeterminar el alcance, contenido o resultado de los servicios de auditoría, asesoría o advertencia que realice.

3. Posible afectación de la independencia y objetividad de la auditoría interna

Respecto de la tercera interrogante, la participación de la auditoría interna en el proceso de contratación, cuando se mantenga dentro de las responsabilidades previstas en el numeral 4.3 de las Directrices y de las competencias reconocidas por la Ley General de Control Interno, no configura por sí misma un conflicto de interés ni lesiona su independencia funcional y de criterio u objetividad.

En ese ámbito, la auditoría interna puede comunicar la necesidad de contratar el servicio y aportar la información técnica indispensable relacionada con sus requerimientos, cuando la contratación sea necesaria para el cumplimiento de sus

competencias. En el caso de las contrataciones externas cuyo objeto se circunscriba al apoyo o atención de funciones de la Administración activa, está facultada para coordinar con el profesional externo a fin de evitar interferencias o duplicidades, dar seguimiento a la ejecución del servicio y a la obtención de los productos contratados, participar en las reuniones previstas y ejercer los servicios de auditoría, asesoría o advertencia que estime pertinentes. Estas actuaciones responden a las funciones que le atribuyen expresamente las Directrices y deben desarrollarse según sus competencias y disponibilidad de recursos.

Distinto sería que asumiera la elaboración de los estudios previos, el pliego de condiciones u otras decisiones propias de la Administración contratante. Además de contravenir la prohibición de ejercer funciones de administración activa establecida en el artículo 34 inciso a) de la Ley General de Control Interno, esa intervención podría comprometer su objetividad si posteriormente debiera realizar una auditoría sobre la contratación o valorar la congruencia o calidad de los productos obtenidos, pues implicaría examinar actuaciones en cuya preparación hubiese participado.

La existencia de un conflicto de interés no puede afirmarse en abstracto, sino que debe valorarse según la naturaleza y el alcance de la intervención realizada. Por ello, deben mantenerse claramente separadas las responsabilidades de la Administración contratante y las de la auditoría interna, y el jerarca debe abstenerse de asignarle actuaciones propias de la gestión contractual que puedan afectar el ejercicio objetivo e independiente de sus competencias.

IV. CONCLUSIONES

1. Las Directrices n.º R-DC-00023-2026 establecen los requerimientos mínimos para la contratación de servicios de auditoría externa, encargos de aseguramiento y certificaciones, así como responsabilidades diferenciadas para la Administración contratante y la auditoría interna. Su aplicación debe armonizarse con el ordenamiento jurídico y técnico aplicable al sistema de control interno, en particular con la Ley General de Control Interno y la normativa técnica emitida por la Contraloría General de la República, preservando la separación entre las responsabilidades de la Administración activa y las competencias propias de la auditoría interna.
2. Cuando requiera la contratación de un servicio externo para el cumplimiento de sus competencias, la auditoría interna puede participar activamente en el proceso y dar seguimiento a la ejecución del servicio y a la obtención de los productos contratados. Asimismo, en los términos del numeral 4.3 de las Directrices y según sus competencias y disponibilidad de recursos, puede coordinar con el profesional externo y ejercer los servicios de auditoría, asesoría o advertencia que resulten

DFOE-LOC-1097

9

12 de agosto, 2026

procedentes. Estas actuaciones no la habilitan para asumir decisiones ni responsabilidades propias de la Administración contratante.

3. No corresponde al jerarca encomendar a la auditoría interna la elaboración integral de los estudios previos, estudios de mercado o pliegos de condiciones, ni otras actuaciones propias de la preparación, tramitación o administración de la contratación que competan a otras dependencias institucionales, sin perjuicio de su participación técnica en los términos previstos por las Directrices. Tampoco puede asignarle la dirección o supervisión contractual del proveedor externo, pues estas funciones corresponden a la Administración activa y exceden las responsabilidades atribuidas a la auditoría interna.
4. La participación ejercida dentro de los límites establecidos por las Directrices no afecta, por sí misma, la independencia u objetividad de la auditoría interna. No obstante, la asunción de funciones propias de la gestión contractual, además de resultar incompatible con el artículo 34 inciso a) de la Ley General de Control Interno, podría comprometer su objetividad para realizar posteriormente servicios relacionados con la contratación o con los productos obtenidos.

Finalmente, le 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, 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](#). Les invitamos a utilizarlo para enviar sus comentarios y observaciones a la citada propuesta de reforma.

Atentamente,

Licda. Vivian Garbanzo Navarro
Gerente de Área

Licda. Yildred Valladares Acuña
Fiscalizadora

 **Firmado
digitalmente**
Valide las firmas digitales

FARM/mgr

C: Expediente

Ni: 15984 (2026)

G: 2026003274 -1