Al contestar refiérase
al oficio n.º **12892**

24 de setiembre, 2026
DFOE-LOC-1363

Señora
Norma Aguilar Cordero
Auditora Interna
naguilar@aserri.go.cr
MUNICIPALIDAD DE ASERRÍ

Estimada señora:

Asunto: Emisión de criterio solicitado por la Auditoría Interna de la Municipalidad de Aserrí, sobre la dotación de recursos y estructura organizacional de las Auditorías Internas

Se atiende el oficio n.° AU-071-2026 de 14 de agosto de 2026, relativo a diversos aspectos normativos sobre la dotación de recursos necesarios para el adecuado ejercicio de la función de auditoría interna.

I. MOTIVO DE LA GESTIÓN

En el texto de la consulta, se solicita el criterio de la Contraloría General de la República (CGR), indicando lo siguiente:

> *1. ¿Cuál es el alcance de las obligaciones que corresponden a la Administración Activa y al jerarca institucional respecto de la dotación de recursos humanos, financieros, tecnológicos, físicos y de infraestructura requeridos para el adecuado funcionamiento de una Auditoría Interna?*
>
> *2. ¿Cuáles son los criterios que deben considerarse para determinar la suficiencia de los recursos asignados a una Auditoría Interna, tomando en cuenta factores tales como el universo auditable, el nivel de riesgo institucional, la complejidad organizacional y las responsabilidades atribuidas por el ordenamiento jurídico?*
>
> *3. ¿Qué mecanismos formales contempla el marco normativo vigente para que una Auditoría Interna gestione la atención de requerimientos de recursos que considere necesarios para el cumplimiento de sus competencias?*

4. ¿Qué responsabilidades podrían derivarse para la Administración Activa y el jerarca institucional cuando la insuficiencia de recursos limite o afecte el cumplimiento de las funciones legalmente encomendadas a la Auditoría Interna?

5. ¿Cuál es el papel que corresponde ejercer a la Contraloría General de la República cuando una Auditoría Interna considera que los recursos asignados resultan insuficientes para el adecuado cumplimiento de sus competencias y objetivos institucionales?

6. ¿Cuáles son las obligaciones institucionales relacionadas con la revisión y fortalecimiento de la estructura organizacional de la Auditoría Interna, incluyendo la valoración de sus necesidades de personal y de apoyo administrativo, a fin de asegurar el adecuado cumplimiento de sus funciones?

Adjunto a la consulta, se estableció la posición de la consultante indicando:

Esta Auditoría Interna considera que corresponde a la Administración Activa y al jerarca institucional garantizar la dotación oportuna, suficiente y adecuada de los recursos humanos, materiales, tecnológicos, financieros y administrativos necesarios para el cumplimiento eficaz de las competencias legalmente asignadas a la Auditoría Interna. Lo anterior encuentra sustento en los artículos 24 y 27 de la Ley General de Control Interno, los cuales reconocen a la Auditoría Interna como parte fundamental del sistema de control interno y disponen que el jerarca debe asignarle los recursos necesarios para su funcionamiento, mientras que el artículo 28 establece la obligación de que dichos recursos sean suficientes para el cumplimiento de sus cometidos.

Asimismo, esta Auditoría estima que la determinación de la suficiencia de recursos debe fundamentarse en criterios objetivos, tales como el universo auditable, la complejidad de la organización, el nivel de riesgo institucional, las obligaciones derivadas del ordenamiento jurídico y las normas técnicas que regulan el ejercicio de la auditoría interna.

En consecuencia, considero que la insuficiencia de recursos puede limitar el alcance de la fiscalización, afectar el cumplimiento del plan anual de trabajo y comprometer el adecuado ejercicio de las funciones de aseguramiento y asesoría que la ley le atribuye.

No obstante, dada la necesidad de precisar el alcance de las obligaciones institucionales, los mecanismos formales para la gestión de recursos y las potestades que corresponden a esa Contraloría General de la República en esta materia, se formula la presente consulta para obtener un criterio orientador sobre los aspectos que seguidamente se plantean.

II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El ejercicio de la potestad consultiva de la CGR se encuentra regulado, en el artículo 29 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de República (LOCGR)[1], 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 (*Reglamento de Consultas)*[2]*,* 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 de Consultas*, la CGR 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, para que junto con los elementos fácticos y jurídicos respectivos, 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

1. Dependencia orgánica de la Unidad de Auditoría Interna Municipal y su posición dentro de la estructura organizacional

El artículo 24 de la Ley General de Control Interno (LGCI)[3] dispone que (…) *El auditor y el subauditor internos de los entes y órganos sujetos a esta Ley dependerán orgánicamente del máximo jerarca, quien los nombrará y establecerá las regulaciones de tipo administrativo que les serán aplicables a dichos funcionarios (…),* por lo tanto, la relación de dependencia orgánica del auditor y subauditor internos al máximo jerarca institucional para los asuntos meramente administrativos.

---

[1] Ley n.° 7428 del 4 de setiembre de 1994 y sus reformas.

[2] Emitido según la resolución n.° R-DC-197-2011, publicada en el Diario Oficial La Gaceta n.° 244, de 20 de diciembre de 2011.

[3] Ley n.° 8292 de 31 de julio de 2002 y sus reformas.

En el caso del régimen municipal, el artículo 13 inciso f) del Código Municipal (CM)[4], señala que el Concejo Municipal tiene la potestad para nombrar y remover al auditor; por lo que, el auditor depende de ese órgano colegiado.

Por otra parte, de acuerdo a los artículos 17 inciso i) y 13 inciso b) del CM, le corresponde al Alcalde presentar los proyectos de presupuesto al Concejo para su discusión y aprobación. Sobre ésta potestad dada al Concejo Municipal, la Procuraduría General de la República indicó que *(...) Como claramente lo señaló la sentencia 557-2015, emitida por la Sección Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda "…al referirse, el Código Municipal, a la discusión y aprobación de presupuestos municipales, le está confiriendo al cuerpo edil, la potestad de adición y modificación, misma que, por disposición expresa, estará sujeta a la aprobación de la Contraloría General de la República, y en sí, a los lineamientos establecidos por la Contraloría General de la República[5]."*

Entonces, dado que las municipalidades gozan de autonomía para definir su propia estructura organizacional, lo cual obedece a la forma en que deciden organizarse según sus competencias y atribuciones institucionales, es necesario tener presente que entre el jerarca (el gobierno municipal, de acuerdo al numeral 12 del CM está compuesto por el Concejo y el Alcalde; es decir, una diarquía[6]) y la auditoría interna debe establecerse una coordinación que le permita a dicha Unidad contar con los recursos humanos, materiales, tecnológicos, de transporte y otros necesarios para cumplir con sus fines.

Esa coordinación debe propiciar el fortalecimiento de la gestión de la Unidad de Auditoría Interna, para el aseguramiento razonable de su operatividad, continuidad y cumplimiento con el marco técnico y jurídico vigente, en procura de una gestión pública eficiente y transparente.

Las particularidades de la complejidad organizativa de cada institución, es un factor a considerar en el tanto debe permitirle a la Auditoría Interna ejecutar sus servicios con absoluta independencia y preeminencia respecto al resto de la Administración Activa, evitando posibles injerencias en los productos que emita[7].

[4] Ley n.° 7794 de 30 de abril de 1998 y sus reformas.

[5] Ver el pronunciamiento n.° C-138-2016 de 14 de junio de 2016.

[6] En los gobiernos locales existe una diarquía, es decir, existen dos órganos -Concejo Municipal y Alcalde-, que en grado de igualdad jerárquica y regidos por el principio de coordinación, conforman la cúspide de la estructura orgánica municipal, según lo indicado en la resolución n.° 00508-2014 de 22 de octubre de 2014 emitida por el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III.

[7] Ver el oficio n.° DFOE-LOC-2040(17507)-2022 de 19 de octubre de 2022.

2. Sobre la asignación de recursos a la auditoría interna

El artículo 27 de la LGCI obliga legalmente al jerarca, que en el caso de los Gobiernos Locales, es al Concejo Municipal, a asignar los recursos humanos, materiales, tecnológicos, de transporte y de cualquier otra índole que sean necesarios y suficientes para que la auditoría interna despliegue con normalidad y continuidad su gestión institucional.

Ahora bien, mediante el oficio n.° 10637 (DFOE-IAF-0144) de 10 de agosto de 2026, el Órgano Contralor emitió un recordatorio a los gobiernos locales, relacionado con la atención de lo establecido en la resolución n.° R-DC-00040-2025, publicada en el Alcance n.º 67 a La Gaceta n.º 94 del 26 de mayo de 2025, mediante la cual se reformaron los Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna presentadas ante la CGR (*Lineamientos*)[8], para fortalecer la dotación de recursos humanos de las auditorías internas y procurar condiciones que favorezcan la continuidad y sostenibilidad de su gestión.

En el punto 7.3.1 de esta normativa, se indica (…) *Corresponde a la Auditoría Interna formular técnica y profesionalmente su presupuesto de conformidad con el plan de trabajo. El desglose por objeto del gasto debe concordar con subpartidas que cubran necesidades propias y directas de la Auditoría Interna, para que exprese su costo real. La asignación de presupuesto que finalmente haga el jerarca para la Auditoría Interna, debe ser suficiente para que le permita cumplir su gestión acorde con su plan de trabajo anual. Independientemente de la categoría programática que se asigne a la Auditoría Interna, el jerarca deberá girar las instrucciones que correspondan para que se permita a la Auditoría Interna vigilar, administrar y disponer de los recursos asignados con ajuste a los procedimientos institucionales establecidos para estos efectos. Con ese propósito, la categoría que se le asigne debe ser de tal naturaleza que permita a la ejecutora la adecuada gestión de los recursos a ella asignados. / Asimismo, la administración activa será responsable de llevar un registro separado del monto asignado y aprobado para la Auditoría Interna, detallado por objeto del gasto, y de facilitar su ejecución.*

Dicho lo anterior, es necesario tener presente que, la Auditoría Interna debe contar, como mínimo, con la persona auditora interna, un profesional y un asistente. Pretendiendo que se haga una valoración adecuada de la dotación de recursos de dicha Unidad, que no comprometan la continuidad del servicio y la ejecución efectiva de las competencias asignadas en la realización de procesos básicos como revisión de calidad, planificación participativa o análisis de riesgos; que se favorezca la sustitución técnica del auditor (ante ausencias justificadas como incapacidades, vacaciones, y/o licencias); y la implementación de controles cruzados, indispensables para prevenir sesgos, errores y conflictos de interés.

[8] Resolución n.° R-DC-083-2018 de 9 de julio de 2018 y sus reformas, disponibles en https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/auditoria/auditoria-interna/lineamientos-auditoria-interna-2025.pdf.

Por lo que, se pretende que el jerarca verifique la cantidad de recursos humanos de la Auditoría Interna y en caso de necesitar asignar recurso adicional lo implemente en un plazo máximo de doce meses (plazo ya vencido de conformidad con el Transitorio II de la resolución n.° R-DC-00040-2025, que se reformó el numeral 7.3.3 de los *Lineamientos*). Entonces, la administración activa tiene el deber y la responsabilidad ineludible de ejecutar las instrucciones de asignación del Concejo Municipal como jerarca, cerciorándose de que los recursos ya aprobados se encuentren verdaderamente disponibles para uso total por parte de la Auditoría Interna, y de evitar cualquier intento de destinar esos recursos a fines o unidades distintas de la organización.

3. Referente a los factores y criterios de suficiencia aplicables a los requerimientos de la auditoría

Ahora bien, el auditor interno es el responsable natural y exclusivo de llevar a cabo los estudios técnicos pertinentes para plantear las solicitudes presupuestarias y organizacionales a su respectivo jerarca[9], que en este caso como se ha venido indicando, sería al Concejo Municipal.

Según la norma 7.2.1 de los *Lineamientos* emitidos por la CGR, un estudio de dotación de recursos debe contener consideraciones formales sobre el ámbito de acción y los distintos riesgos asociados al universo de auditoría. También debe integrar criterios técnicos referidos a los ciclos programados de auditoría, las estadísticas y comportamiento histórico de la asignación de recursos y, finalmente, un mapeo de la carga volumétrica de actividades a desarrollar.

La Auditoría Interna traslada formalmente su estudio de necesidad al jerarca para que sea analizado. Posteriormente, corresponde al Concejo Municipal resolver sobre tal gestión, promulgando a su vez regulaciones, procedimientos internos y plazos razonables para dar respuesta de forma oportuna a la auditoría, tomando en consideración cada ciclo presupuestario.

En escenarios donde surjan restricciones presupuestarias o capacidad económica limitada, es vital subrayar que estas condiciones no generan por sí mismas una excepción o dispensa respecto de los mínimos normativos vigentes[10].

Por el contrario, los *Lineamientos* dictan que tales escenarios financieros limitados deben resolverse vía el diálogo institucional vinculante entre los jerarcas y la persona auditora, documentándose técnica y presupuestariamente la planificación para atender la dotación requerida.

[9] Ver el oficio n.° DFOE-CAP-1092(11712)-2025 de 2 de julio de 2025.

[10] Ver el oficio n.° DFOE-IAF-0157(11970)-2026 de 4 de setiembre de 2026.

Ante una eventual negativa persistente o conflicto de posturas sobre la asignación, sin la debida justificación, la norma 7.2.11 estipula el deber de advertencia del auditor interno al jerarca sobre los impactos reales que tendría sobre la Unidad y el control interno institucional, y documentar la limitación de recursos.

En adición a la debida fundamentación técnica de las solicitudes, resulta importante señalar, que también le corresponde a la persona auditora interna ejercer un seguimiento oportuno, riguroso y constante sobre el trámite de asignación de recursos a lo largo de cada ciclo presupuestario institucional. En este sentido, si tras agotar los mecanismos formales de diálogo y emitir las advertencias correspondientes se constata una negativa injustificada, o bien, restricciones que limiten severamente la capacidad operativa de la unidad, el Auditor Interno se encuentra facultado y en la obligación de acudir a lo dispuesto en los Lineamientos para la Atención de Presuntos Hechos Irregulares[11].

A través de este cuerpo normativo específico, la Auditoría Interna puede promover una relación de hechos fundamentada por un presunto debilitamiento del sistema de control interno y de la propia actividad de control interno institucional. Este mecanismo formal documenta las omisiones o acciones perjudiciales de la administración, constituyendo la vía indispensable para que se proceda con la investigación y eventual apertura de procedimientos sancionatorios; lo cual nos conduce indefectiblemente al ámbito de las responsabilidades legales que asume la Administración Activa y el jerarca ante estas afectaciones.

4. Acerca de las responsabilidades derivadas para el jerarca y la administración activa, y el papel de la CGR

Si bien existe una coordinación general en la esfera administrativa, cualquier intervención del jerarca, alcaldía, titulares subordinados o colaboradores que retrase indebidamente, vulnere presupuestariamente o contravenga el correcto accionar de la unidad de control, es antijurídica[12].

Concretamente, el artículo 39 de la LGCI, establece que incurrirá en causales de responsabilidad administrativa, aquel jerarca institucional que deniegue caprichosa o injustificadamente los recursos contemplados en el artículo 27 de la referida Ley.

La misma normativa extiende dicho régimen de responsabilidad, a todos los funcionarios municipales que ejecuten actos que obstaculicen, afecten negativamente, disminuyan o entorpezcan el ejercicio cotidiano de las atribuciones normativas que atañen al auditor interno y a sus subalternos.

[11] Resolución n.° R-DC-102-2019 de 04 de noviembre de 2019 y sus reformas, disponibles en https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/auditoria/auditoria-interna/presuntos-hechos-irregulares-2025.pdf

[12] Ver el oficio n.° DFOE-CIU-0186(09445)-2025 de 15 de mayo de 2025.

Por su parte, la CGR como Órgano de Fiscalización Superior, funge como ente rector constante en materia de control interno, disponiendo mediante lineamientos y resoluciones, los límites mínimos, instructivos de funcionamiento técnico y regulaciones procedimentales que deben seguir las Administraciones, para asegurar la tutela de la función de auditoría y los recursos necesarios para ejercerla.

Sin embargo, las potestades rectoras no facultan al Órgano Contralor, para fungir de árbitro ni sustituir voluntades decidiendo sobre controversias específicas vinculadas a la negativa injustificada en la entrega de recursos entre la administración activa y su respectiva Auditoría Interna.

Es de pleno conocimiento que el deber primordial e inexcusable de abastecer presupuestariamente a la auditoría interna, recae en la figura del jerarca institucional, quien en su respectiva esfera competencial debe asumir la responsabilidad material cuando no procura cubrir las necesidades operativas mínimas para el desempeño funcional del sistema de control interno.

IV. CONCLUSIONES

1. Las obligaciones que corresponden a la Administración Activa y al jerarca institucional respecto de la dotación de recursos, es el jerarca (el Concejo Municipal en el caso de las Municipalidades) quien tiene la obligación ineludible de analizar, aprobar y asignar de manera oportuna los recursos humanos, tecnológicos, financieros y materiales suficientes para el funcionamiento de la Auditoría Interna. Por su parte, la Administración Activa (la Alcaldía en el régimen municipal) quien debe acatar estas disposiciones y garantizar que los recursos presupuestados se ejecuten con plena libertad funcional por parte del auditor, sin desviarlos a otras unidades ni obstaculizar su trámite.

2. Los criterios que deben considerarse para determinar la suficiencia de los recursos asignados a una Auditoría Interna, esta se determina mediante un estudio técnico exclusivo de la Auditoría Interna. Este estudio debe ponderar obligatoriamente la dimensión del universo auditable, la matriz de riesgos institucionales, la complejidad organizacional, el comportamiento histórico de los recursos y el volumen de actividades estipulado en el plan de trabajo anual.

3. Los mecanismos formales que contempla el marco normativo vigente para gestionar la atención de requerimientos de recursos, están dispuestas en los *Lineamientos*, que inician con la presentación del estudio técnico formal ante el jerarca. Si surgen limitaciones de orden presupuestario injustificadas por parte del jerarca, el mecanismo establecido es un proceso de diálogo institucional documentado entre el jerarca y el auditor para definir acciones y responsabilidades graduales. En caso de persistir el desacuerdo o la insuficiencia, el mecanismo final es la advertencia formal y documentada del auditor hacia el jerarca sobre la limitación y los riesgos derivados.

4. De conformidad con el artículo 39 de la LGCI, la negativa injustificada del jerarca a asignar recursos, así como cualquier acción de la administración activa (alcaldía o subordinados) que retrase, obstaculice o afecte negativamente las funciones de la auditoría, podría constituir causal directa de responsabilidad administrativa.

5. La Contraloría ejerce un rol rector normativo, emitiendo lineamientos de acatamiento obligatorio y definiendo los estándares mínimos de operación (como la conformación mínima de personal). Sin embargo, el Órgano Contralor no tiene la competencia para actuar como árbitro ni resolver controversias presupuestarias puntuales e internas, recayendo en el jerarca la responsabilidad exclusiva por debilitar el control interno.

6. Al determinar cuáles son las obligaciones institucionales relacionadas con la revisión y fortalecimiento de la estructura organizacional de la Auditoría Interna, la institución, en resguardo de su autonomía pero en cumplimiento estricto de la ley, asegurando la preeminencia e independencia de la Auditoría Interna. Asimismo, existe la obligación imperativa de adecuar y fortalecer la dotación de recursos humanos para cumplir con el estándar normativo mínimo exigido de tres funcionarios (auditor interno, profesional y asistente).

Finalmente, les 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. Vviian Garbanzo Navarro
Gerente de Área

Licda. María del Milagro Rosales Valladares
Fiscalizadora

CGR Firmado digitalmente
Valide las firmas digitales

FARM/mgr

ci: Expediente

NI: 17559 (2026)

G: 2026003558-1