

Al contestar refiérase
al oficio N.º **03699**

7 de marzo, 2025
DFOE-CIU-0096

Señor
Henry Arley Pérez
Auditor Interno
**INSTITUTO NACIONAL DE VIVIENDA
Y URBANISMO (INVU)**

Estimado señor:

Asunto: Emisión de criterio solicitado por el auditor Interno del INVU sobre la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna

Se procede a dar respuesta a su consulta efectuada en oficio AI-017-2025 de fecha 29 de enero de 2025, en el que solicita el criterio de esta Contraloría General sobre la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna, así como de las asesorías de ésta al máximo Jerarca o a la Administración Activa.

I. MOTIVO DE LA GESTIÓN

La consulta planteada se fundamenta en los antecedentes establecidos en la Ley General de Control Interno, específicamente en lo relativo a la dependencia orgánica de los auditores y subauditores internos respecto a la Junta Directiva, como máximo jerarca. En esa línea se indicó que la auditoría interna, considerando su independencia funcional y de criterio, tiene la facultad de dirigir sus informes y acciones hacia las instancias que consideren pertinentes, dependiendo del riesgo y la magnitud de las investigaciones que realicen.

En este contexto, indica el Auditor, que se han presentado dudas y cuestionamientos dentro de las sesiones de las Juntas Directivas, particularmente por parte de las Presidencias Ejecutivas, respecto a la independencia funcional y de criterio de las Auditorías Internas. Estos cuestionamientos también surgen cuando la auditoría Interna asesora sobre temas de riesgos, responsabilidades del órgano colegiado en el Sistema de Control Interno, y los deberes del máximo jerarca en esta materia, que no solo implica tomar acuerdos, sino también adoptar las medidas necesarias para el buen funcionamiento de la institución.

De acuerdo con los artículos 8, 10, 12 y 39 de la Ley General de Control Interno, se establece que los auditores tienen la competencia de señalar, documentar o denunciar situaciones de riesgo que puedan desviar los objetivos de la institución. Por lo tanto, la consulta se fundamenta en la necesidad de aclarar el alcance de la independencia funcional de los auditores y la responsabilidad de las Juntas Directivas en la implementación efectiva del control interno, a fin de garantizar el cumplimiento de la normativa y la gestión adecuada de los riesgos institucionales.

La Auditoría Interna del INVU fundamenta su posición en la Ley General de Control Interno (N.º 8292) y la normativa de la Contraloría General de la República (CGR). Según esta normativa, la independencia funcional y de criterio es esencial para que los auditores realicen sus estudios y actividades de manera objetiva, lo que les permite dirigir sus informes a las instancias correspondientes según el tipo de riesgo. En esa línea, el Órgano Contralor ha indicado que ni el jerarca ni los subordinados pueden dar órdenes que limiten la independencia del auditor¹.

El artículo 25 de la citada Ley n.º 8292 establece que los auditores internos deben ejercer sus funciones con total independencia respecto al jerarca y otros órganos de la administración. Al respecto, el artículo 22 señala como parte de las competencias de las auditorías internas la responsabilidad de asesorar a los órganos colegiados sobre los riesgos que podrían afectar a la institución y de tomar medidas correctivas ante evidencias de irregularidades. Por otra parte, el artículo 12 establece como parte de los deberes del jerarca y titulares subordinados velar por el adecuado desarrollo de la actividad del órgano a su cargo y tomar de inmediato las medidas correctivas, ante cualquier evidencia de desviación e irregularidad.

II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

En primer término, cabe indicar que el ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General, se encuentra regulada en el artículo 29 de la Ley Orgánica (Ley N° 7428 del 4 de setiembre de 1994) y el Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República (Resolución N° R-DC-197-2011)².

Según lo dispuesto en la normativa citada, el órgano contralor emite criterios vinculantes en el ámbito de su competencia cuando se cumplen los siguientes requisitos:

- a) Cuando la temática tenga relación con los componentes de la Hacienda Pública y en general con el ordenamiento de control y fiscalización superior de la Hacienda Pública.

¹ Oficios números: DFOE-CIU-0073 del 10 de junio de 2021, DFOE-CAP-1378 del 03 de mayo del 2022 y DFOE-CAP-2587 del 22 de octubre de 2024.

² Publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 244 del 20 de diciembre de 2011.

- b) Cuando la consulta la hayan planteado los sujetos pasivos de fiscalización de la Contraloría General, según definición presente en el artículo 4 de la Ley N.º 7428. Deben entenderse incluidos el auditor y subauditor interno de las instituciones públicas.

Ahora bien, por cumplir la presente consulta con los criterios anteriores, se procede a formular las siguientes consideraciones y observaciones, mediante la emisión del presente criterio vinculante.

III. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

El Sistema de Control Interno (SCI) está compuesto por dos componentes fundamentales: la Administración Activa y la Auditoría Interna. La Administración Activa es responsable de establecer, mantener, perfeccionar y evaluar dicho sistema, de acuerdo con lo establecido en la Ley General de Control Interno³ n.º 8292. Por otro lado, la Auditoría Interna es la actividad independiente, objetiva y asesora, que contribuye a que se alcancen los objetivos institucionales, evaluando y mejorando la efectividad de la administración del riesgo, del control y de los procesos de dirección en las entidades⁴.

En ese sentido, el mismo cuerpo legal en sus artículo 9 y 24, establecen que tanto la Administración Activa como la Auditoría Interna son componentes orgánicos del SCI, y en el caso específico del INVU, la Auditoría Interna depende directamente del Jerarca, que en este caso es la Junta Directiva, y no de otros funcionarios de la administración superior, como la Gerencia General o la Presidencia Ejecutiva⁵. Esto significa que la relación entre la Auditoría Interna y la Administración Activa debe ser de coordinación, sin interferencias que afecten la independencia de la auditoría.

Es importante subrayar que la integración de la Auditoría Interna como un componente tanto funcional como orgánico del sistema de control interno institucional es esencial para el buen funcionamiento del SCI. La Auditoría Interna se organiza dentro de la estructura institucional de acuerdo con la ley, y se integra al sistema para garantizar que las actividades de la Administración Activa sean evaluadas con un enfoque objetivo, imparcial y de mejora continua. Este componente no solo se limita a la evaluación, sino que también juega un papel esencial en la asesoría para la mejora de los procesos internos, asegurando la transparencia y eficiencia en la gestión⁶.

³ Artículos 2, 10, 39 de la Ley General de Control Interno.

⁴ Artículo 21 de la Ley General de Control Interno.

⁵ Oficio N.º 05231 (DFOE-CAP-0964) de 24 de abril de 2023.

⁶ Oficio N.º 20098 (DFOE-LOC-2237) de 18 de noviembre de 2022. Ver en igual sentido los oficios oficios n.º 08497 (DFOE-CIU-0073) del 10 de junio de 2021, n.º 06736 (DFOE-IFR-0186) del 16 de mayo de 2019 y n.º 13854 (DFOE-ST-0090) del 26 de setiembre de 2018 y N.º 2551 (DFOE-GOB-0080) del 16 de febrero, 2022.

El artículo 21 de la Ley N° 8292 refuerza la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna, indicando que esta actividad es independiente y objetiva. La auditoría interna, además de evaluar la efectividad del SCI, proporciona recomendaciones para su mejora, siempre actuando conforme a las disposiciones emitidas por la Contraloría General de la República (CGR), que son de acatamiento obligatorio⁷.

En este sentido, el jerarca institucional, a través de la administración activa, es el encargado de implementar los sistemas de control necesarios para asegurar la eficiencia y la transparencia en el manejo de los recursos y la gestión operativa. Mientras tanto, la auditoría interna tiene la función de verificar la eficacia de estos controles, con independencia de la administración activa, y proponer mejoras que fortalezcan el sistema.

Es relevante destacar que, en el marco de sus competencias, tanto la administración activa como la auditoría interna deben coordinar sus esfuerzos para garantizar la continuidad y la mejora constante del SCI. La independencia de la auditoría interna es crucial para su función de evaluación objetiva, evitando que cualquier relación de subordinación o dependencia interfiera con su labor.

a) Independencia funcional y de criterio de la Auditoría Interna

La independencia funcional y de criterio de la Auditoría Interna es un principio fundamental que garantiza la objetividad y eficacia en el ejercicio de sus funciones. Los auditores internos deben tener la facultad de emitir informes y tomar acciones sin injerencia del jerarca o de la Administración Activa, lo que permite una fiscalización imparcial y libre de influencias externas. En este sentido, el artículo 25 de la Ley General de Control Interno establece que los auditores internos deben actuar con total independencia respecto del jerarca y otros órganos de la administración, reforzando la autonomía necesaria para el adecuado desempeño de sus responsabilidades.

La Contraloría General de la República ha reiterado en diversos pronunciamientos que la independencia de la Auditoría Interna es un elemento esencial para su correcto funcionamiento. Al respecto, en el oficio N.° 11598-2007, se indicó que *“los auditores internos tienen el deber de ejercer sus funciones con total autonomía y sin interferencia de las autoridades superiores de la institución, pues cualquier injerencia comprometería su objetividad y, por ende, la eficacia del control interno”*. Asimismo, en el oficio N.° 17224-2020, señaló que *“el jerarca no tiene facultades para ordenar qué debe o no debe auditarse ni para modificar los informes emitidos por la Auditoría Interna”*. Estos criterios refuerzan la importancia de que los auditores internos puedan desempeñar su labor con independencia, garantizando la transparencia y la rendición de cuentas dentro de la Administración Pública.

⁷ Oficio No. 07936 (DFOE-CIU-0267) de 12 de mayo de 2022

Aunado a lo expuesto, cualquier intento de influencia por parte del máximo jerarca o de los titulares subordinados podría limitar las competencias de la Auditoría Interna y afectar su capacidad de ejercer un control efectivo. La legislación vigente garantiza su independencia, y cualquier presión externa que busque condicionar sus actuaciones pondría en riesgo la imparcialidad y credibilidad del proceso de control interno. En el oficio N.º 15678-2015, la Contraloría General enfatizó que *“la injerencia de las autoridades administrativas en las decisiones de la Auditoría Interna, ya sea de manera directa o indirecta, puede derivar en responsabilidad administrativa para quienes intenten vulnerar su autonomía”*.

Además, las auditorías internas deben tener la libertad de dirigir sus informes a la instancia correspondiente según la naturaleza del riesgo identificado, asegurando que las acciones correctivas se tomen de manera oportuna y adecuada.

En ese sentido, la independencia funcional y de criterio permite a los auditores internos desempeñar sus funciones con objetividad, imparcialidad y profesionalismo, sin verse influenciados por presiones e intereses externos, lo cual es esencial para garantizar la transparencia, rendición de cuentas y la buena gestión de las entidades públicas. Por su parte, la falta de independencia podría derivar en la omisión de riesgos críticos o minimización de deficiencias e irregularidades, así como debilitar el sistema de control interno de la entidad, comprometiendo la eficiencia en el uso de los recursos, así como el cumplimiento de los objetivos institucionales.

b) Función asesora de las Auditorías Internas en la gestión institucional

Las Auditorías Internas desempeñan un rol crucial en la asesoría sobre riesgos críticos que pueden incidir en la gestión de la entidad y por tanto en el cumplimiento de sus objetivos institucionales. Esta función, de naturaleza preventiva, se orienta a la identificación y análisis de riesgos con el propósito de prevenir o advertir a la administración sobre posibles consecuencias u oportunidades de mejora que puedan no haber sido previamente contempladas, de tal forma que permita obtener una mejora por parte de la Administración Activa en la efectividad de los procesos de dirección, la administración del riesgo y el control, conforme lo establece el bloque de legalidad.

En este contexto, el artículo 22, inciso d) de la Ley General de Control Interno, N.º 8292, establece que a la auditoría interna le compete *“asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende”*. Tal competencia tiene como objetivo proporcionar elementos adicionales para la toma de decisiones, contribuyendo a una gestión más informada y eficiente.

En ese sentido, la norma 1.1.4 de las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público establece que los servicios prestados por la auditoría interna se dividen en servicios de auditoría y servicios preventivos. Los primeros incluyen diversos tipos de auditoría, mientras que los servicios preventivos abarcan asesoría, advertencias y la autorización de libros. En cuanto al “servicio de asesoría”, dichas

normas lo definen como el suministro de criterios, observaciones y otros elementos de juicio al jerarca para la toma de decisiones en materias propias de la competencia de la auditoría interna, sin perjuicio de que, en algunos casos, también pueda ser proporcionada a otras instancias institucionales, según lo estime pertinente la propia auditoría interna.

En relación con lo anterior, este órgano contralor ha precisado que dicho servicio de asesoría no es vinculante, aunque sí debe fundamentar sus decisiones con el fin de garantizar una gestión adecuada. Al respecto, el Órgano Contralor ha indicado⁸ que estos servicios:

“(...) Suministra criterios e información de utilidad al jerarca para la toma de decisiones, siempre dentro de la materia de su competencia y conocimiento / 2. Brinda solo una parte de toda la información que corresponde analizar al jerarca para decidir lo que corresponda. / 3. El jerarca nunca queda liberado de su responsabilidad de valorar y analizar la información que le proporcione el auditor y fundamentar una decisión en beneficio de los intereses institucionales./ Así las cosas, con la asesoría brindada se proporciona información y quien la recibe deberá valorarla -por su propia cuenta y bajo su entera responsabilidad- y luego tomar la decisión que corresponda, la cual debe, como todo acto administrativo, ser razonada, motivada y fundamentada en el ejercicio de potestades administrativas conferidas. Así las cosas, para dichos servicios no es indispensable que la Administración justifique de manera específica a la auditoría interna la toma de decisiones que difieran de los resultados planteados en su servicios preventivos, sin detrimento de la comunicación y solicitud de aclaraciones que pueda darse en procura del buen funcionamiento del Sistema de Control Interno.”⁹

Así, con la asesoría brindada, la información proporcionada debe ser evaluada por el jerarca, quien, bajo su plena responsabilidad, tomará la decisión pertinente, la cual deberá ser razonada, motivada y fundamentada conforme a las potestades administrativas que le corresponden.

La Contraloría General también ha señalado en el oficio DFOE-PG-0055-2016 que la asesoría proporcionada por la Auditoría Interna no debe confundirse con coadministración ni con una sustitución de la potestad decisoria del jerarca. Igualmente, el oficio DFOE-GOB-0063-2021 establece que, si bien el auditor interno ofrece información relevante para la toma de decisiones, es el jerarca quien, bajo su responsabilidad, debe evaluar y analizar dicha información en el marco de la gestión institucional.

⁸ Oficio DFOE-CAP-0037 3 16 de enero, 2023

⁹ En igual sentido ver los oficios DAGJ-0620-2009 (4616) del 5 de mayo de 2009, DFOE-PG-0027 (1257) del 26 de enero de 2016, DFOE-EC-0374 (06773) del 17 de mayo del 2019, DFOE-SOC-0147 (01586) del 04 de febrero de 2020 y DFOE-CIU-0073 (08497) del 10 de junio de 2021, DFOE-PG-0055 del 18 de febrero de 2016, DFOE-GOB-0063 del 21 de junio de 2021 y DFOE-EC-0021 del 8 de enero de 2021.

Cabe señalar que de conformidad con la Ley General de Control Interno N.º 8292, las auditorías internas tienen como parte de sus funciones la de evaluar los sistemas de control interno, recomendar mejoras y alertar sobre deficiencias que puedan comprometer tanto la operatividad como el cumplimiento de los objetivos institucionales. También está facultada para alertar sobre la identificación de riesgos críticos y de aquellas situaciones que puedan poner en riesgo la gestión institucional, tales como la ausencia de un sistema adecuado de control interno, inexactitudes en los estados financieros, altos niveles de morosidad, pérdida de documentación contable clave, entre otros. Tal y como lo ha señalado la Contraloría General, las auditorías internas deben adoptar un enfoque proactivo y preventivo para fortalecer los controles y generar valor público¹⁰.

En conclusión, la Auditoría Interna tiene un papel esencial en la identificación y promoción de la mitigación de riesgos críticos por parte de la administración activa, contribuyendo a la transparencia y eficacia de la gestión pública. Su labor de asesoría y fiscalización debe realizarse con independencia y bajo un enfoque preventivo que favorezca una mejor administración de los recursos y garantice el cumplimiento de los principios de control interno y rendición de cuentas.

IV. CONCLUSIONES

1. La Auditoría Interna se integra como un componente tanto funcional como orgánico del Sistema de Control Interno, con el propósito de garantizar la evaluación objetiva de las actividades de la Administración Activa y contribuir a su mejora continua.
2. Su ubicación dentro de la estructura institucional está definida por la Ley General de Control Interno, la cual establece que su dependencia es exclusiva del jerarca institucional, en este caso, la Junta Directiva del INVU. Esto refuerza su autonomía y asegura que su labor de control y asesoría se realice sin interferencias de otros funcionarios de la administración superior, como la Gerencia General o la Presidencia Ejecutiva.
3. La independencia funcional y de criterio de la Auditoría Interna es un principio esencial para garantizar la objetividad y eficacia en el ejercicio de sus funciones. Esta independencia permite que los auditores internos realicen sus tareas sin injerencia por parte de la Administración Activa, lo cual es crucial para mantener la imparcialidad y credibilidad del control interno. Además, les otorga la capacidad de ejercer una fiscalización efectiva y transparente, contribuyendo a una gestión pública más responsable y eficiente.
4. La función asesora de la Auditoría Interna es igualmente fundamental en la identificación y mitigación de riesgos críticos que podrían afectar la gestión institucional. A través de su asesoría preventiva, los auditores internos proporcionan criterios y elementos de juicio que ayudan a los jefes a tomar

¹⁰ Oficio DFOE-SOS-0164-2022.

decisiones informadas. Aunque esta asesoría es de gran valor, no es vinculante, no obstante el jerarca bajo su responsabilidad valorará y tomará las decisiones que estime pertinentes, siempre que estas sean razonadas, motivadas y fundamentadas.

5. La falta de independencia en la Auditoría Interna puede generar la materialización de riesgos significativos; por tanto, garantizar la independencia de los auditores internos es una condición esencial para una gobernanza efectiva y una correcta administración de los recursos públicos. Esta independencia refuerza la transparencia y la rendición de cuentas dentro de la administración pública.
6. La Auditoría Interna, mediante su enfoque proactivo y preventivo, juega un rol clave en el fortalecimiento del sistema de control interno institucional. Su capacidad para identificar riesgos y alertar sobre posibles deficiencias contribuye a una administración más eficiente, permitiendo la implementación de acciones correctivas oportunas. Su labor es fundamental para garantizar la transparencia en la gestión pública y fortalecer la confianza de la ciudadanía en las instituciones.

En otro orden de ideas, se informa que la Contraloría se encuentra en un proceso de mejora continua para ofrecer mejores productos y servicios mediante la implementación de procesos ágiles, flexibles y centrados en el cliente. Por esta razón, se aprovecha de poner a su disposición el enlace del medio oficial de correspondencia ([Presentación de documentos](#)), que en un corto plazo será el medio empleado para presentar los documentos ante la institución y se le invita a utilizarlo y enviar sus comentarios y observaciones a la mencionada propuesta de reforma, en caso de estimarlo procedente.

Atentamente,

Marcela Aragón Sandoval
Gerente de Área

Angie Mora Chacón
Asistente Técnico

Ana Paula Hernández Cordero
Fiscalizadora

 **Firmado digitalmente**
Valide las firmas digitales