



MUNICIPALIDAD DE ZARCERO
AUDITORÍA INTERNA

04 de agosto de 2025

MZ-AI-OF-0119-2025

Página 1 de 10

Señores (as)

Concejo Municipal

MUNICIPALIDAD DE ZARCERO

Asunto: Potestad del Concejo Municipal de solicitar auditorías.

Estimados (as) Señores (as):

Reciban un saludo cordial. En atención al oficio MZ-CM-SC-OF-0346-2025, con fecha 17 de julio de 2025, mediante el cual se consultó al suscrito el criterio del señor asesor jurídico externo del Concejo Municipal con el número MZ-011-2025, del 16 de mayo de 2025, se les manifiesta:

1. El tema objeto es la potestad del Concejo Municipal de requerir estudios a la Auditoría Interna, con especificación de una auditoría sobre el funcionamiento del Comité Cantonal de Deportes y Recreación de Zarcero, ante la presunción de deficiencias.
2. El profesional jurídico realizó un análisis de derecho puro y abordó aspectos técnicos regulados por la Contraloría General de la República, sendos componentes del bloque de legalidad.
3. El jurista externo apunta como legítimo el acto sometido a la consulta, de igual forma que lo ha manifestado el suscrito al ser convocado en su oportunidad por el honorable Concejo Municipal. Este concepto ha sido llevado a la práctica en la formulación de los planes anuales de auditoría, cuyo registro debe ser realizado a más tardar el 15 de noviembre de cada período, en la plataforma disponible en el sitio web de la Contraloría General de la República (CGR), con el nombre de Sistema de Planes de Trabajo de las Auditorías Internas (PAI). Dichos planes incorporan un espacio permanente para los proyectos que nazcan de la iniciativa del Concejo Municipal.
4. Dentro de las conclusiones del criterio legal, coherente con la posición mantenida ante ustedes en las ponencias del suscrito, se destaca, por su carácter esencial, la número uno que expresa:

“El Concejo Municipal de Zarcero sí tiene competencia legal para instruir al auditor municipal la realización de auditorías internas, en virtud de su condición de jerarca del auditor, conforme al artículo 13 inciso f) del Código Municipal y el artículo 24 de la Ley General de Control Interno. Esta potestad debe ejercerse con pleno respeto de la independencia funcional y de criterio técnico del auditor.” (El subrayado es suplido).



MUNICIPALIDAD DE ZARCERO
AUDITORÍA INTERNA

04 de agosto de 2025

MZ-AI-OF-0119-2025

Página 2 de 10

5. Con el fin de profundizar en el segundo componente de esa conclusión, lo relativo a la *independencia funcional y de criterio del auditor interno*, adiciono los criterios de la Procuraduría General de la República (PGR) y de la Contraloría General de la República (CGR), suplidos ante la consulta de entes municipales que han tenido inquietudes de igual naturaleza a la tratada en la Municipalidad de Zarcero. A continuación, se expone lo dictaminado:

Procuraduría General de la República
Opinión jurídica 179 del 25 de septiembre de 2003¹

Ante una consulta municipal en materia de auditoría interna, el Procurador expresó:

*"(...) Por otra parte, el artículo 24 de la ya citada Ley General de Control Interno dispone:
"Artículo 24.—Dependencia orgánica y regulaciones administrativas aplicables. 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. Los demás funcionarios de la auditoría interna estarán sujetos a las disposiciones administrativas aplicables al resto del personal; sin embargo, el nombramiento, traslado, la suspensión, remoción, concesión de licencias y demás movimientos de personal, deberán contar con la autorización del auditor interno; todo de acuerdo con el marco jurídico que rige para el ente u órgano.*

(...)

En criterio de la Procuraduría General, la conjugación de ambas normas permite establecer un vínculo entre el jerarca –en este caso, el Concejo Municipal- y el auditor interno, que si bien no jerárquico –artículos 101 y siguientes de la Ley General de la Administración Pública en relación con el numeral 25 de la Ley N° 8292-, si puede ser definido como de necesaria coordinación y colaboración. En esa medida, puede afirmarse que el auditor es, a la vez, un colaborador y un fiscal del Concejo, con competencias específicas en materia de asesoría y vigilancia sobre la buena marcha de las actividades y manejo de la Hacienda Pública del Municipio. (...)". (El subrayado es suplido).

Nótese que la Procuraduría no caracteriza la relación entre el concejo municipal y el auditor interno, bajo el precepto de jerarquía regulado por la Ley General de la Administración Pública en su Capítulo Segundo y a la luz del artículo 25 de la Ley General de Control Interno. Más bien apunta a una relación de colaboración, donde el auditor interno asume un rol fiscalizador de la gestión pública atribuida al órgano colegiado, procurando una seguridad razonable del manejo de la Hacienda Pública.

1

https://pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=12159&strTipM=T



04 de agosto de 2025

MZ-AI-OF-0119-2025

Página 3 de 10

Contraloría General de la República

Durante el período 2024, el máximo ente fiscalizador de la Hacienda Pública, emitió dos criterios en respuesta de sendas consultas municipales, referentes a la auditoría interna y su relación con el concejo municipal, conforme con el siguiente detalle:

Criterio DFOE-LOC-1566, 24 de octubre de 2024
MUNICIPALIDAD DE LA UNIÓN

(...)

C. Relación entre el Concejo Municipal y la Auditoría Interna

(...)

Conforme a lo dispuesto por el artículo 9 de la misma LGCI, dicho sistema está conformado desde la perspectiva orgánica por la administración activa y la auditoría interna del ente u órgano, con funciones claramente diferenciadas, aunque en cierto modo, complementarias. En virtud de lo anterior, existen dos grandes áreas de responsabilidad para cada uno de esos componentes dentro de la organización, donde tanto la administración activa como la auditoría interna, juntas y en colaboración, cooperan para la consecución de los fines institucionales, sin que eso implique interferencia de una en la otra, dada la división de sus responsabilidades.

(...)

En línea con lo anterior, el artículo 62 de la LOCGR indica que las auditorías internas ejercerán sus funciones con independencia funcional y de criterio, respecto del jerarca y de los demás órganos de administración activa. (...).

(...)

Además, el artículo 13 inciso f) del CM establece que el Concejo Municipal tiene la potestad para nombrar y remover al auditor; por lo que, el auditor depende de ese órgano colegiado. En virtud de lo anterior, es necesaria una labor de coordinación entre el Concejo y la Auditoría, para que se alcancen los fines de la organización y del citado sistema de control interno institucional. De ahí la importancia de que el Órgano Colegiado procure atender oportunamente los requerimientos de audiencia de la Auditoría ya que de lo contrario podría incurrir en un debilitamiento del sistema de control interno, lo cual podría ser causal de responsabilidad administrativa, según el artículo 39 de la LGCI.

(...)

IV. CONCLUSIONES

(...)

4. Entre el Concejo Municipal y la Auditoría Interna debe privar una relación de coordinación y respeto que les permita a ambos ejercer sus funciones para el logro de los objetivos institucionales. (El subrayado es suplido).



MUNICIPALIDAD DE ZARCERO
AUDITORÍA INTERNA

04 de agosto de 2025

MZ-AI-OF-0119-2025

Página 4 de 10

Es evidente la correlación interpretativa existente entre las manifestaciones de la PGR y la CGR, lo cual permea con solidez la clase de vínculo bajo la que opera el suscrito, con respecto del Concejo Municipal, de la Alcaldía y del resto del aparato administrativo de la Municipalidad de Zarcero, relación que se circunscribe a la colaboración mutua entre los Jerarcas y el Auditor Interno, para la fiscalización competente a este último de las actividades que desarrolla la Administración Activa, en el ejercicio de la función pública en beneficio del Cantón.

Criterio DFOE-LOC-1868, 12 de diciembre de 2004
MUNICIPALIDAD DE TURRUBARES

Esta opinión tiene especial importancia para el entendimiento de las inquietudes que han surgido en el seno del Concejo Municipal de Zarcero, con respecto de la jerarquía sobre el suscrito como Auditor Interno, así como en torno del acatamiento y de las condiciones de ejecución de los acuerdos del Concejo Municipal, en materia de la fiscalización atribuida a las auditorías internas del sector público. Por esta razón, la transcripción será amplia.

Valga reiterar que la exposición de la CGR aclara plenamente las dudas del Concejo Municipal de Zarcero, sobre la relación con el Auditor Interno y el alcance de la jerarquía. Los conceptos descritos por la CGR caracterizan el “status” del Auditor Interno en la función pública, así como, distingue la labor de fiscalización de las auditorías internas con respecto del esquema funcional atinente al aparato administrativo, colocando la primera en un rango autónomo, no cubierto por el concepto de jerarquía tutelado por la Ley General de la Administración Pública en el Capítulo Segundo, artículo 101 y siguientes, según lo dictaminado por la PGR (Opinión jurídica 179 del 25 de septiembre de 2003, referenciada en líneas anteriores).

La consulta municipal del Cantón de Turrubares alude precisamente al asidero jurídico de una orden del Órgano Colegiado hacia el Auditor Interno, sobre las condiciones de la ejecución de una labor competente² a la Auditoría Interna, la cual es la formulación y actualización del reglamento de organización y funcionamiento de la dependencia auditora municipal, delimitando incluso el plazo en el que se pretendía que el Auditor Interno entregara el informe final. La consulta fue formulada como sigue:

² Ley General de Control Interno, artículo 22.-Competencias. Compete a la auditoría interna, primordialmente lo siguiente: (...) h) Mantener debidamente actualizado el reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna.



MUNICIPALIDAD DE ZARCERO
AUDITORÍA INTERNA

04 de agosto de 2025

MZ-AI-OF-0119-2025

Página 5 de 10

“1. ¿Debe el auditor interno, con base en el deber de obediencia, acatar de forma inmediata lo ordenado por el jerarca y hacer caso omiso a solicitudes de diferentes fiscalías e incluso la atención de denuncias trasladadas por la CGR con la finalidad de atender lo acordado por el jerarca?”

2. ¿Cuál es el proceder en el caso hipotético en que el auditor interno se le imposibilite cumplir con lo acordado por el jerarca debido a la falta de recursos económicos y dicho jerarca se niegue a dotar de estos a la Auditoría Interna?”

Al respecto, el Ente Contralor indicó:

“(…)

Entonces, sobre las consultas planteadas, el Concejo Municipal como jerarca de la municipalidad, puede sugerir o solicitar modificaciones al plan de trabajo de la auditoría interna –el cual es flexible y adaptable según diferentes factores que lo afectan– a fin de que sean atendidos focos de alerta que considera deben ser tomados en consideración de manera prioritaria por la Auditoría Interna; ya sea porque se debilita el control interno o existen elementos relevantes que estima deben ser atendidos en un corto plazo. Para ello el jerarca de la Auditoría debe valorar la petición planteada, la capacidad de reacción, el tiempo razonable correspondiente que puede llevar su atención, así como los diferentes recursos necesarios para la atención de lo requerido y también el impacto en su plan de trabajo y si debe ser realizar alguna modificación para el cumplimiento de éste. (La negrita y el subrayado son suplidos).

Con estos elementos, la Auditoría interna podría valorar preparar una respuesta al jerarca, externado su posición, retos, obstáculos y el apoyo necesario para cumplir la solicitud o bien para no incluir la modificación en el plan de trabajo. También, existe la posibilidad de incluir la petición en un plan de trabajo futuro. (...). (La negrita y el subrayado son suplidos).

En resumen, el auditor interno valora la solicitud que le realiza el jerarca, según el impacto que lleva al plan de trabajo de la auditoría y la afectación en la labor de la unidad; así como de los recursos que dispone y la urgencia que pueda revestir la atención frente a las prioridades trazadas por el auditor interno como jerarca de su unidad. En caso de tener una imposibilidad para atender lo sugerido por el Concejo, el Auditor Interno ejerciendo su competencia de asesoría establecida en el artículo 22 inciso d) de la LGCI, puede coordinar lo correspondiente para explicar el resultado y exponer a los miembros del Órgano Colegiado posibles soluciones y alternativas, para que puedan construir juntos una solución viable. (La negrita y el subrayado son suplidos).



MUNICIPALIDAD DE ZARCERO
AUDITORÍA INTERNA

04 de agosto de 2025

MZ-AI-OF-0119-2025

Página 6 de 10

Respecto de la administración de los recursos, la Contraloría ha reiterado en otras oportunidades que:

(...) en relación con la necesaria participación y coordinación tanto del jerarca institucional como de la propia Auditoría, que: “...en todo el proceso de planificación y presupuestación de recursos del que participa la Auditoría Interna como unidad administrativa se debe buscar la armonía institucional, **de modo que esté presente la coordinación y fluya en los mejores términos la comunicación vertical y horizontal de manera oportuna**, buscando dar el uso racional y eficiente que se debe a los escasos recursos públicos con que se cuenta, todo con el afán de cumplir con los diferentes planes, objetivos y metas de las diferentes unidades administrativas y de la institución como un todo.. **Es oportuno tener presente que la administración activa y la auditoría interna tienen actividades complementarias y no antagónicas, la primera es responsable del Sistema de Control Interno y la segunda mediante el ejercicio de su función le corresponde apoyar a la administración en los esfuerzos para el fortalecimiento del Sistema citado y en el aseguramiento razonable del logro de los objetivos y cometidos institucionales.**” (El subrayado y destacado son del original).

Como parte de las condiciones fundamentales para el ejercicio de la auditoría interna, se estipula legal, técnica y doctrinariamente la independencia funcional y de criterio, (...) **La independencia funcional, en términos generales, se refiere a la posibilidad de cumplir los fines de la auditoría, sin que se den situaciones o restricciones que ubiquen al auditor y demás funcionarios de esa unidad en una relación de subordinación, de dependencia o similar, con respecto a alguno de los órganos sujetos a su fiscalización. Por otra parte, la independencia de criterio está referida a la independencia mental, a la objetividad e imparcialidad, con que se debe ejercer la actividad de auditoría interna. La afectación en la independencia funcional, entre otros, puede incidir directamente en la de criterio, pues se propicia la existencia de circunstancias que menoscaban o comprometen dicha objetividad y, en consecuencia, el cabal cumplimiento de sus fines. / (...) /**

Muy lejos está inferir que el jerarca de la institución tenga la potestad de dar órdenes, instrucciones y circulares sobre el modo de ejercicio de las funciones por parte del auditor. Esta sola potestad de un superior respecto del inferior, sería suficiente para anular la posibilidad de que el auditor actuara con total independencia funcional y de criterio en el ejercicio de sus competencias, (...) la dependencia orgánica que establece la LGCI entre el jerarca del ente u órgano y el auditor interno, no implica la relación de subordinación que en estricto sentido dispone la LGAP, ya que tiene un límite claramente demarcado por la independencia funcional y de criterio que establece aquella Ley para todos los funcionarios de la auditoría interna. (La negrita y el subrayado son suplidos).

En ese sentido desarrolla la Procuraduría General de la República, como órgano consultivo:



MUNICIPALIDAD DE ZARCERO
AUDITORÍA INTERNA

04 de agosto de 2025

MZ-AI-OF-0119-2025

Página 7 de 10

“(…) el auditor debe ejercer sus funciones en forma independiente y objetiva, sin interferencias externas. El criterio con que se ejerce la función debe responder a principios técnicos y no estar determinado por la relación con la administración activa. Se otorga independencia como una garantía del cumplimiento de la función. Por consiguiente, en el caso de la auditoría, la independencia funcional está relacionada con la competencia de que este órgano es titular. / (…)/ Recordemos que, para el resguardo de su independencia, las labores del auditor deben estar sometidas a criterios técnicos y no verse condicionadas por su relación con la administración activa. (El destacado es del original). (El subrayado es suplido).

6. En cuanto a la moción de la auditoría al Comité Cantonal de Deportes y Recreación de Zarcero, la Auditoría Interna ha actuado con la independencia funcional y de criterio, a la luz de los artículos 62 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, y 25 de la Ley General de Control Interno, conforme con las pautas descritas en los párrafos anteriores, vertidas tanto por la PGR como por la CGR, dejándose previsto en el 2025 un estudio del contrato de transportes, del cual se ha logrado reunir documentación relacionada para un examen preliminar. El programa de auditoría es del conocimiento de este Concejo Municipal y está inscrito en la CGR. Es relevante mencionar que en el 2024, previo a la programación de las auditorías del 2025, mediante el oficio MZ-AI-OF-0136-2024 (Anexo 1), del 26 de agosto de 2024, se expuso a este Concejo Municipal el procedimiento de atención del funcionamiento del comité de deportes, mediante el cual se hizo una separación de las atribuciones legalmente permitidas, es decir, la intervención del Gobierno Local, según las competencias de los jefes, en las labores administrativas por naturaleza prohibidas para la Auditoría Interna³.
7. Bajo las circunstancias aludidas en el punto anterior, es viable que el Concejo Municipal y el Auditor Interno coordinen los elementos contemplados en las recomendaciones 5 y 6 del asesor legal externo, en futuros requerimientos de auditorías de carácter especial.
8. En el 2025 han surgido nuevos eventos sobre la operación del comité de deportes. La CGR trasladó a la Auditoría Interna la denuncia sobre presuntos actos irregulares en la citada dependencia, toda vez que no obtuvo evidencia alguna y dejando sin fundamentación un eventual daño a la Hacienda Pública. Dicho traslado se enfocó a la atención del sistema de control interno, por lo que se mantiene especial cuidado en el respeto de las competencias de los jefes del Gobierno Local.

³ Ley General de Control Interno. Artículo 34.-Prohibiciones. El auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna, tendrán las siguientes prohibiciones: (...) a) Realizar funciones y actuaciones de administración activa, salvo las necesarias para cumplir su competencia.



MUNICIPALIDAD DE ZARCERO
AUDITORÍA INTERNA

04 de agosto de 2025

MZ-AI-OF-0119-2025

Página 8 de 10

9. Para el estudio preliminar, se planteó una solicitud de información al comité de deportes sobre los hechos denunciados, mediante el oficio MZ-AI-OF-0084-2025 (Anexo 2), del 13 de mayo de 2025, con copia para el señor Presidente Municipal. La información no fue suministrada, por lo que se mantendrá la coordinación con la CGR sobre el tratamiento de dicha denuncia.
10. Se adiciona como eventual objeto de auditoría lo relativo a la inconsistencia contable revelada por la Dirección de Contabilidad Nacional del Ministerio de Hacienda, sobre la inexistencia del proceso de consolidación de los estados financieros de la Municipalidad y del comité de deportes, según consta en el informe MH-DGCN-DIR-OF-0459-2025, con fecha 05 de mayo de 2025 (Anexo 3).
11. Al hecho descrito en el punto 8, se agrega la retención temporal de transferencias al comité de deportes acordada por el Gobierno Local por presuntas inconsistencias en materia contable y presupuestaria, según consta en los oficios MZ-DAF-P-OF-0031-2025 (Anexo 4), del 08 de julio de 2025, MZ-AM-OF-0559-2025 (Anexo 5), del 11 de julio de 2025 y MZ-CM-SC-OF-0353-2025 (Anexo 6), del 22 de julio de 2025.
12. Independientemente del tratamiento que se dé a la citada denuncia, se mantiene lo referente a la auditoría del contrato de transportes programada en el 2025.
13. Sobre el concepto de las auditorías de carácter especial, como uno de los productos de los servicios de auditoría delegados a las auditorías internas del sector público, estas obedecen a razones “excepcionales”, frente a la actividad de fiscalización ordinaria que es atendida como servicios de auditoría financiera y operativa, más los servicios preventivos compuestos por la Asesoría, Advertencia y Autorización de Libros. Por lo tanto, es importante agregar a lo relatado por el jurista, que la particularización del tema objeto de estudio debe cumplir con una delimitación espacial razonable y una justificación sustentada en evidencia válida, suficiente y competente, que le permita al auditor analizar los actos presuntamente irregulares, la viabilidad operativa y económica en razón de la estructura orgánica y presupuestaria de la Auditoría Interna, la priorización en función del riesgo y del universo auditable, el tipo de servicio aplicable en las circunstancias, entre otras variables por considerar en la evaluación de cada caso y determinar la procedencia. En lo sucesivo, es importante que el Concejo Municipal considere, al menos, los aspectos de forma citados, cuando surja la necesidad de un servicio de auditoría de carácter especial.



MUNICIPALIDAD DE ZARCERO
AUDITORÍA INTERNA

04 de agosto de 2025

MZ-AI-OF-0119-2025

Página 9 de 10

14. Por lo pronto, esta Auditoría Interna estará atenta a los resultados y a las disposiciones administrativas sobre la contabilidad y el presupuesto del comité de deportes, para determinar la procedencia de algún servicio de auditoría, unido a la auditoría operativa programada sobre el contrato de transportes.
15. Se considera apropiado destacar que la independencia funcional y de criterio no es una condición de libertad absoluta, sino una actuación aparejada con la efectividad de la fiscalización. La objetividad y la autonomía del Auditor Interno dejaría de existir en el momento en que la Administración Activa establezca delimitaciones en la actuación profesional como fiscalizador, con lo cual se perdería el sentido de su existencia, en la forma instituida por la Ley General de Control Interno y la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.
16. Finalmente, en aras de una mejor atención del universo auditable, se insta al Concejo Municipal a prestar atención a la precariedad con que opera la Auditoría Interna de la Municipalidad de Zarcero. Desde mi ingreso a esta Entidad, el 01 de junio de 2021, hasta hoy, el suscrito ha sido persistente en una dotación adecuada de recursos, equilibrada con el equipamiento de que han sido objeto las demás dependencias del aparato administrativo municipal. Tal reforzamiento ha sido urgido, primero en la rectificación de un movimiento de personal ilegítimo que identifiqué al ingresar al cargo en el 2021, mediante el cual se bajó el perfil del asistente de auditoría sin la autorización del auditor interno. Esta subsanación no fue lograda sino hasta en el período 2023. Cumplido este paso y en consonancia con el crecimiento sostenido de la nómina de servidores municipales, se ha planteado al actual Concejo Municipal, desde el 2024, la dotación de un perfil profesional al cargo de Asistente de Auditoría vacante, sin resultado positivo a esta fecha. Por lo tanto, se solicita a este Concejo Municipal volcar la mirada hacia el fortalecimiento oportuno del servicio asesor de la Auditoría Interna, en beneficio del sistema de control interno y del logro de los objetivos institucionales. Lo anterior en apego a la reforma de los lineamientos emitido por la CGR, la cual fue comunicada a este Órgano Colegiado, mediante el oficio MZ-AI-OF-0090-2025, del 30 de mayo de 2025.



MUNICIPALIDAD DE ZARCERO
AUDITORÍA INTERNA

04 de agosto de 2025
MZ-AI-OF-0119-2025
Página 10 de 10

Atentamente,

Auditor Interno

jprs

Anexos:

1. MZ-AI-OF-0136-2024.
2. MZ-AI-OF-0084-2025.
3. MH-DGCN-DIR-OF-0459-2025.
4. MZ-DAF-P-OF-0031-2025.
5. MZ-AM-OF-0559-2025.
6. MZ-CM-SC-OF-0353-2025.

C: Alcaldía.
Archivo.