

# Resolución de conflictos entre la Administración y la Auditoría Interna en virtud de informes de auditoría

## Sumario

I. Introducción. II. Informe de auditoría y comunicación de resultados. 1. El informe de auditoría. 2. Comunicación de resultados. III. Procedimiento para la resolución de discrepancias en la entidad. 1. Informes dirigidos al titular subordinado. 2. Informes dirigidos al jerarca. IV. Procedimiento para plantear conflictos ante la Contraloría General de la República. 1. Planteamiento del conflicto ante la Contraloría General de la República. 2. Cambio de criterio sobre el conflicto en relaciones de hechos. 3. Sobre las causales conocidas por el órgano contralor en materia de conflictos entre la Auditoría Interna y la Administración. V. Conclusión. Referencias.

**Jennifer Isabel Arroyo Chacón<sup>1</sup>**

---

<sup>1</sup> Abogada, Contadora Pública Autorizada (auditora), Administradora Pública. Doctoranda en Derecho y Doctoranda en Gestión Pública y Ciencias Empresariales. Fiscalizadora del Área de Servicios Sociales, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa de la Contraloría General de la República, Costa Rica.



## I. Introducción

El objetivo de este documento es explicar el procedimiento que deben seguir tanto la Auditoría Interna como la Administración activa cuando surgen controversias por los resultados y recomendaciones producto de un estudio de auditoría. Se inicia con la etapa de comunicación de resultados, propia del proceso de auditoría, y posteriormente con el procedimiento establecido en la Ley General de Control Interno. Para ello se explica qué se entiende por informe de auditoría y la etapa de comunicación de resultados y luego se prosigue con lo establecido en la Ley General de Control Interno para la resolución del conflicto.

La citada ley posee un procedimiento especial para la atención de controversias entre la Auditoría Interna y la Administración activa, tanto para los informes dirigidos al jerarca como para los informes dirigidos al titular subordinado, por lo que resulta relevante conocer la aplicación de cada uno, los plazos establecidos y requisitos en cada etapa.

Finalmente, establece que la Contraloría General de la República es el órgano competente para resolver en forma definitiva dichas controversias. Conviene, por lo tanto, profundizar en el estudio de estos temas por ser parte de la actividad normal en el ejercicio de la auditoría interna y en la cual el órgano contralor tiene una función legalmente establecida de gran relevancia.

Por ello la lectura del presente documento resulta importante tanto para personeros de las auditorías internas, miembros de la administración activa y funcionarios del órgano contralor que en el ejercicio de sus funciones deban recurrir a este procedimiento de resolución de controversias.

## II. Informe de auditoría y comunicación de resultados

### 1. El informe de auditoría

La auditoría en el sector público se define como un proceso sistemático objetivo que obtiene y evalúa evidencia para determinar si la situación estudiada se ajusta a los criterios establecidos en el marco del sector público. La norma ISSAI 100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público la define en ese sentido:

18. En general, la auditoría del sector público puede describirse como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos. La auditoría del sector público es esencial, ya que proporciona, a los órganos legislativos y de supervisión, a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales. (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2013)

En este proceso sistemático, se encuentran hallazgos de auditoría que son plasmados y comunicados a la administración auditada en un informe de auditoría. Resulta de especial interés para el presente documento tener claridad respecto de qué se entiende por informe de auditoría.

Las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público emitidas por la Contraloría General de la República en Resolución R-DC-064-2014 de las quince horas del once de agosto de dos mil catorce define el informe de auditoría como el documento escrito mediante el cual la auditoría comunica formalmente a la administración examinada los resultados de la auditoría realizada junto con las conclusiones y disposiciones o recomendaciones, según se trate de una auditoría interna que emite recomendaciones o un informe de auditoría de la Contraloría General de la República en donde se incluyen disposiciones.

El punto 10 de dichas normas indica: “10. Los informes de auditoría deben contener un resumen ejecutivo de los principales resultados obtenidos, así como de las conclusiones, disposiciones o recomendaciones emitidas” (Contraloría General de la República, 2014).

El órgano contralor se pronunció sobre el informe de auditoría y sus requerimientos formales en los siguientes términos:

El informe constituye la comunicación oficial escrita de los resultados del proceso de auditoría, realizada por la Auditoría Interna al jerarca o a los titulares subordinados de la administración activa con competencia y autoridad para ordenar la implantación de las respectivas recomendaciones o atender los asuntos comunicados, todo de conformidad con lo dispuesto en los artículos 35, 36 y 37 de la LGCI. Al respecto, considérese que dicho proceso es desarrollado mediante la práctica de un enfoque sistémico y profesional de la Auditoría Interna, a efectos de evaluar y mejorar la efectividad de la administración del riesgo, del control y de la dirección en la entidad u órgano de que se trate.

Siendo que el informe de auditoría representa la comunicación de los resultados de tal proceso característica que lo convierte en un producto de particular relevancia, la Auditoría Interna debe cerciorarse de que, entre otros requerimientos técnicos, éstos sean precisos, objetivos, claros, concisos, constructivos, completos y oportunos; que se ha registrado información relevante que le permita apoyar los hallazgos<sup>2</sup>, conclusiones, recomendaciones y demás resultados del trabajo formulados en el informe; y que el trabajo ha sido adecuadamente supervisado por el responsable dentro de esa unidad, para asegurar el logro de sus objetivos, la calidad del trabajo y el desarrollo profesional del personal. (Contraloría General de la República, 2005)

El informe de auditoría debe versar sobre las materias de competencia de la auditoría que incluyen los distintos tipos de auditoría que se realizan comúnmente. Las más conocidas son: la auditoría financiera, la auditoría operativa, la

<sup>2</sup> Constituyen observaciones de auditoría. El desarrollo de los hallazgos comprende cuatro atributos que son: la “condición” (situación encontrada con respecto a una operación, actividad o transacción), el “criterio” (las metas que la entidad fiscalizada está tratando de lograr o las normas relacionadas con su logro; constituyen las unidades de medida que permiten la evaluación de la “condición”); el “efecto” (resultado o consecuencia real o potencial que resulta de la comparación entre la condición y el criterio que debió ser aplicado); y la “causa” (razón o razones fundamentales por las cuales se presentó la condición, o bien, el motivo por el que no se cumplió el criterio o la norma).

auditoría informática, la auditoría ambiental y, por supuesto, la auditoría de cumplimiento –también denominada auditoría especial– entre otras más que existen actualmente o que puedan surgir según los retos y necesidades que, se le presentan día con día a la labor de fiscalización y control en el ámbito público.

El artículo 35 de la Ley General de Control Interno (Asamblea Legislativa, 2002) define cuáles materias son susceptibles de ser abordadas por la auditoría en su informe respectivo, al respecto dice:

## Sección IV

### Informes de auditoría interna

#### Artículo 35.

*Materias sujetas a informes de auditoría interna. Los informes de auditoría interna versarán sobre diversos asuntos de su competencia, así como sobre asuntos de los que pueden derivarse posibles responsabilidades para funcionarios, ex funcionarios de la institución y terceros. Cuando de un estudio se deriven recomendaciones sobre asuntos de responsabilidad y otras materias, la auditoría interna deberá comunicarlas en informes independientes para cada materia.*

*Los hallazgos, las conclusiones y recomendaciones de los estudios realizados por la auditoría interna, deberán comunicarse oficialmente, mediante informes al jerarca o a los titulares subordinados de la administración activa, con competencia y autoridad para ordenar la implantación de las respectivas recomendaciones.*

*La comunicación oficial de resultados de un informe de auditoría se regirá por las directrices emitidas por la Contraloría General de la República. (Asamblea Legislativa, 2002)*

Interesa destacar el párrafo primero del artículo transcrito, que indica que se consideran informes de auditoría tanto aquellos que versen asuntos sujetos a su competencia –cualquier tipo de auditoría– como aquellos de los cuales se deriven posibles responsabilidades para funcionarios y ex funcionarios de la institución y terceros, que corresponde al producto de la auditoría de cumplimiento o auditoría especial.

En consecuencia, los informes de auditoría pueden ser de dos tipos: control interno –derivados de cualquier tipo de auditoría antes citadas– y relación de hechos –responsabilidades-. Así lo ha reconocido de forma expresa el órgano

contralor desde los primeros años de entrada en vigencia de la Ley de control interno antes citada cuando señaló: “Recopilando tenemos que los informes que prepara la auditoría pueden versar sobre dos temas fundamentales, los que tratan aspectos del sistema de control interno y los que se conocen como relaciones de hechos, que pueden desembocar en responsabilidades de índole civil administrativa o penal.” (Contraloría General de la República, 2004a)

En igual sentido se encuentra el criterio DI-CR-351 (07535) cuando dice:

Sobre este particular, de conformidad con tales cuerpos normativos, se tiene que los informes de auditoría “versarán sobre diversos asuntos de su competencia y sobre asuntos de los que puedan derivarse posibles responsabilidades”, de lo cual se colige que los resultados de los estudios realizados por las auditorías internas en el ejercicio de sus facultades, pueden ser principalmente documentados en informes **de control interno**, en los cuales se desarrollan hallazgos con sus correspondientes conclusiones y recomendaciones, y **de responsabilidades (relaciones de hechos)**, en los que se recomienda sobre la apertura de un procedimiento administrativo. (Contraloría General de la República, 2005).

La Contraloría General de la República reitera el criterio citado, al resolver en igual sentido en el oficio DAGJ-0642-2006 (04984), que señala:

Y es que, como técnicamente se ha establecido, los informes sobre servicios de auditoría pueden ser de dos tipos: control interno y relaciones de hechos (véase los artículos 1.1.2 y 2.5.1.1 del Manual de Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, publicado a La Gaceta No.246 del 16 de diciembre del 2004, en relación con el artículo 35 de la Ley General de Control Interno), de manera que en ambos casos pueden llegar a producirse, con motivo de las recomendaciones que se formulen en dichos tipos de informes, objeciones u oposiciones por parte de la Administración hacia las mismas, susceptibles de generar el conflicto previsto por los artículos 36 y siguiente de la Ley No.8292. (Contraloría General de la República, 2006)

En otras palabras, los hallazgos encontrados durante el proceso de auditoría se plasmarán en un informe de auditoría que se comunicará al jerarca, sea informes de control interno o relaciones de hechos, pues ambos se clasifican como informes de auditoría.

Asimismo, en el ejercicio de la auditoría se hablan de otros dos tipos de informes según el proceso de auditoría en que se encuentre:

1. Informe preliminar, el cual se le comunica a la administración en la conferencia final con los resultados obtenidos, en aras de que la administración pueda remitir sus observaciones y alegatos a la auditoría de previo a la emisión del informe final.
2. Informe definitivo, que constituye el informe final que emite la auditoría. Se comunica de forma oficial por medio de un oficio o comunicación escrita y es contra este informe que se puede presentar el procedimiento de conflicto entre la administración y la auditoría interna.

## 2. Comunicación de resultados

El proceso de auditoría se encuentra dividido en varias etapas: administración, planificación, examen, comunicación de resultados y seguimiento. Interesa para este tema enfocarnos en la etapa de comunicación de resultados, pues es donde se le remite a la administración auditada el informe de auditoría respectivo.

Las normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna, en los puntos 2400 Comunicación de resultados y derivados, establecen la obligación del auditor interno de comunicar los resultados del trabajo a la administración e incluir los objetivos, alcance, resultados obtenidos y recomendaciones. Además, debe hacerlo con información suficiente, fiable, relevante y útil, textualmente indica:

2400 – Comunicación de resultados

Los auditores internos deben comunicar los resultados de los trabajos.

2410 – Criterios para la comunicación

Las comunicaciones deben incluir los objetivos, alcance y resultados del trabajo.

2410. A1 - La comunicación final de los resultados del trabajo debe incluir las conclusiones aplicables, así como también las recomendaciones aplicables y/o los planes de acción. Se debe proporcionar la opinión del auditor interno cuando resulte apropiado. Una opinión debe considerar las expectativas del Consejo, la alta dirección y otras partes interesadas y debe estar soportada por información suficiente, fiable, relevante y útil.

Interpretación: Las opiniones en los trabajos de auditoría pueden ser clasificaciones (ratings), conclusiones u otras descripciones de los resultados. Un trabajo de auditoría puede estar relacionado con controles sobre un proceso específico, riesgo o unidad de negocio. La formulación de opiniones al respecto requiere de la consideración de los resultados del trabajo y su importancia. (The Institute of International Auditor, 2016)

Las normas generales de Auditoría para el sector público (2014) en la norma 2.10 Comunicación de resultados, indica que el auditor interno y los funcionarios de la auditoría, según corresponda, deberán comunicar los resultados del trabajo oportunamente de manera que resulte pertinente según el reglamento de organización y funcionamiento y las políticas y procedimientos establecidos en la auditoría interna.

Dicha comunicación deberá realizarse en una conferencia final con el responsable de poner en práctica las recomendaciones giradas en el informe:

#### 205. Comunicación de resultados

08. El auditor debe efectuar una conferencia final con la administración de la entidad u órgano auditado y con los responsables de poner en práctica las recomendaciones o disposiciones, antes de emitir el informe definitivo, con el fin de exponer los resultados, conclusiones y disposiciones o recomendaciones de la auditoría, de conformidad con lo establecido por las políticas y procedimientos de la organización de auditoría. (Contraloría General de la República, 2014)

La conferencia final se define como la presentación que realiza el auditor ante la administración, con el propósito de exponer los resultados de la auditoría realizada, así como las disposiciones o recomendaciones que deberán implementarse antes de remitir el informe definitivo, con el fin de que los funcionarios de la entidad auditada puedan efectuar las observaciones que consideren pertinentes.

El artículo 37 de la Ley General de Control Interno señala que los informes dirigidos al jerarca deberán comunicársele para que éste le ordene al titular subordinado el acatamiento de las recomendaciones que ahí se

presentan. En este contexto, la Contraloría General de la República ha señalado que es potestad de la Auditoría Interna, con conocimiento de las recomendaciones incluidas en el informe de auditoría y en ejercicio de sus potestades, definir quiénes participarán en la conferencia final, donde se rinde el informe preliminar. Aquí se debe considerar que es obligación legal invitar a los jefes y titulares subordinados responsables de implementar las recomendaciones, pero podrán incluirse otros actores a criterio de la auditoría interna.

Sobre este tema, el criterio DI-CR-46 (01361) emitido por la Contraloría General de la República en 2003, explica:

1. Que los destinatarios de los hallazgos, las conclusiones y recomendaciones de los estudios realizados por la auditoría interna, son los jefes o a los titulares subordinados de la administración activa, sean estos últimos, presidentes, gerentes de área, directores, jefes, o cualquier otra denominación de nivel jerárquico que tengan competencia y autoridad para ordenar la implantación de las respectivas recomendaciones. Además, que es al Auditor Interno a quien corresponde en última instancia, definir a cuál de estos niveles jerárquicos remite los informes, haciendo corresponder su criterio profesional con la naturaleza, relevancia, impacto y pertinencia de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones contenidos en el informe y muy especialmente lo relativo a la instancia directamente relacionada que tenga la competencia y autoridad suficiente para la puesta en práctica de las recomendaciones pertinentes. (Contraloría General de la República, 2003)

En el caso del sector municipal, se debe remitir el informe al titular subordinado responsable de implementar las recomendaciones giradas por la auditoría interna y al Consejo Municipal, cuando este se dirija al jerarca, en su condición de superior jerárquico municipal, con el fin de se tomen las acciones necesarias para implementar lo recomendado. En este sentido se puede consultar el oficio DI-CR-304-2004 (07242) (Contraloría General de la República, 2004c).

El objetivo de la conferencia final de auditoría es presentar el informe preliminar para que la administración pueda remitirle a la auditoría sus observaciones y estas sean consideradas antes de emitir el informe definitivo.

Se debe tener claro que las observaciones que envíe la administración no son vinculantes para la auditoría, pero en caso de rechazarlas deberá explicar las razones de ello y plasmarlas por escrito.

Esta etapa pretende permitirle a la auditoría valorar los comentarios de la administración y determinar si con base en ellos modifica total o parcialmente su informe, sea en los resultados o en las recomendaciones. En consecuencia, la obligación de la auditoría es escuchar y valorar los argumentos de la administración y puede rechazarlos si considera que no son pertinentes.

De manera expresa lo ha indicado la Contraloría General de la República en el oficio DFOE-DL-0164 (01675) del 03 de febrero del 2015, cuando dice:

Surgimiento del conflicto

Sobre la objeción de los estudios de auditoría por parte del ente auditado.

Si bien la Administración debe tener la oportunidad de presentar observaciones a los resultados del informe, previo a que se emita el documento final, tal como se indicó líneas atrás, las observaciones que realice no son vinculantes para el auditor interno. Es decir, con el debido razonamiento podría no acogerlas.

Sin embargo, si el jerarca o titular subordinado no están de acuerdo con las recomendaciones emitidas en el informe final que presenta la auditoría, tiene la posibilidad de presentar las objeciones correspondientes, para lo cual debe seguir el procedimiento que para los efectos establece la Ley General de Control Interno, el cual va a depender de si el informe y sus recomendaciones van dirigidas a titulares subordinados o al jerarca. (Contraloría General de la República, 2015)

Finalizada esta etapa, se emite el informe definitivo de la auditoría, el cual podrá incluir o no las observaciones de la administración. Una vez notificado el informe definitivo, la administración puede aceptar las recomendaciones y en ese caso ordenar su implementación; no obstante, en el supuesto de que subsista la inconformidad, podrá interponer el procedimiento de conflicto que se explicará a los siguientes apartados de este texto.

**Lo expuesto se puede sintetizar en el siguiente esquema:**

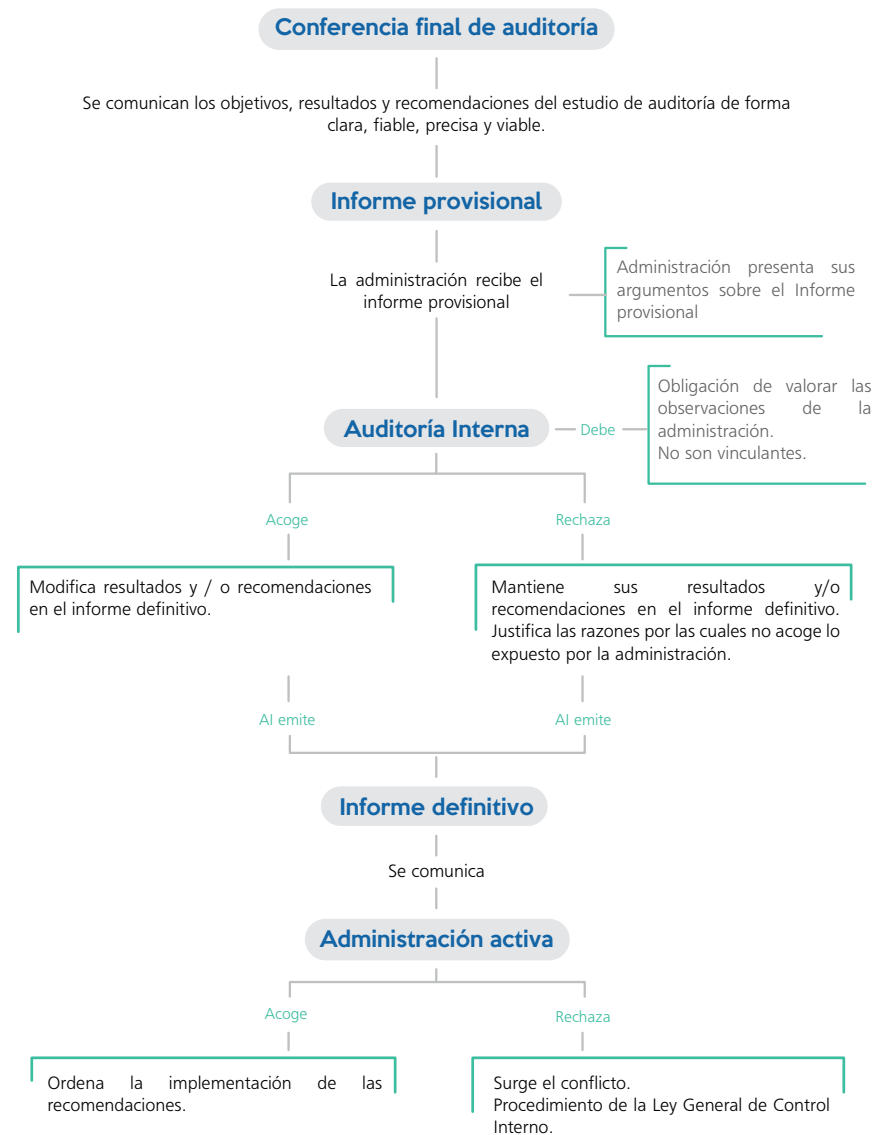


Figura. 1. Conferencia final e informe provisional de auditoría.  
Fuente: Elaboración propia.



En síntesis, en la etapa denominada dentro del proceso de auditoría como comunicación de resultados, se presenta el informe preliminar de auditoría al jerarca o al titular subordinado responsable de ejecutar las recomendaciones, según lo dispone el párrafo primero del artículo 37 de la Ley General de Control Interno. Dicho informe deberá contener el objetivo, alcance, resultados y recomendaciones giradas de manera clara, confiable y precisa.

La presentación se realiza en la conferencia final de auditoría, en donde deben ser convocados el jerarca, cuando el informe se le dirige a éste, y a los titulares subordinados responsables de ejecutar las recomendaciones. De esta forma, la auditoría, luego de conocer el contenido de sus recomendaciones y en ejercicio de sus competencias, define a quiénes se les debe invitar a dicha conferencia.

### III. Procedimiento para la resolución discrepancias en la entidad

La Ley General de Control Interno establece el trámite por a seguir cuando surjan discrepancias entre la auditoría interna y la administración activa. Separa los informes que van dirigidos al jerarca de aquellos que van dirigidos al titular subordinado responsable de implementar las recomendaciones.

#### 1. Informes dirigidos al titular subordinado

En el caso de informes dirigidos al titular subordinado, la auditoría interna le comunicará de forma oficial el informe definitivo al titular subordinado a quien le van dirigidas las recomendaciones, y a partir de allí pueden surgir dos escenarios:

1. El titular subordinado acepta las recomendaciones, y a partir de esa fecha posee plazo máximo de 10 días para ordenar su implementación.
2. El titular subordinado se encuentra en desacuerdo con las recomendaciones emitidas por la auditoría interna y en consecuencia, surge el conflicto.

Cuando surge el conflicto, el titular subordinado que ha recibido el informe de auditoría, en un plazo de 10 días hábiles, deberá elevarlo al jerarca para su conocimiento, exponiendo por escrito las razones por las cuales se encuentra disconforme, y las recomendaciones alternativas que sugiere para atender los hallazgos plasmadas en el informe de auditoría, todo con copia a la auditoría interna.

Lo anterior se efectúa según lo señala el inciso a) del numeral 36 de la Ley General de Control Interno:

#### Artículo 36.

*Informes dirigidos a los titulares subordinados. Cuando los informes de auditoría contengan recomendaciones dirigidas a los titulares subordinados, se procederá de la siguiente manera:*

- a. *El titular subordinado, en un plazo improrrogable de diez días hábiles contados a partir de la fecha de recibido el informe, ordenará la implantación de las recomendaciones. Si discrepa de ellas, en el transcurso de dicho plazo elevará el informe de auditoría al jerarca, con copia a la auditoría interna, expondrá por escrito las razones por las cuales objeta las recomendaciones del informe y propondrá soluciones alternas para los hallazgos detectados. (Asamblea Legislativa, 2002)*

Una vez que el jerarca recibe el informe de auditoría, las observaciones del titular subordinado y las recomendaciones alternativas propuestas por éste, tendrá un plazo de 20 días para resolver de manera firme los discutido entre el titular subordinado y la auditoría interna. Por su parte, la Auditoría Interna, a quien previamente se le ha remitido copia de la disconformidad planteada por el titular subordinado y la gestión presentada ante el superior jerárquico, podrá apersonarse ante el jerarca, dentro en los primeros días 10 días que posee el jerarca para resolver, a fin de plantearle sus argumentos para que éste los considere en el momento de resolver. Finalizado el plazo de 20 días, el jerarca deberá resolver la disconformidad planteada entre el titular subordinado y la auditoría interna, y ordenar cualquiera de las tres siguientes soluciones:

1. En el caso que el jerarca considere que lo expuesto por la Auditoría Interna es pertinente y rechace los alegatos del titular subordinado, podrá ordenar la implementación de las recomendaciones dadas por la Auditoría Interna en su



informe definitivo, so pena de sancionar al funcionario por incumplimiento de órdenes de su superior.

2. En el supuesto de que el jerarca otorgue razón al titular subordinado, podrá ordenar implementar las recomendaciones alternativas propuestas por el titular subordinado.

3. En el caso que considere que ni lo recomendado por la Auditoría Interna ni lo propuesto por el titular subordinado resulta oportuno para atender adecuadamente los hallazgos plasmados en el informe, el jerarca podrá proponer y ordenar implementar sus propias recomendaciones alternativas.

Lo expuesto se fundamenta en el inciso b) del artículo 36 antes citado señala:

b. Con vista de lo anterior, el jerarca deberá resolver, en el plazo de veinte días hábiles contados a partir de la fecha de recibo de la documentación remitida por el titular subordinado; además, deberá ordenar la implantación de recomendaciones de la auditoría interna, las soluciones alternas propuestas por el titular subordinado o las de su propia iniciativa, debidamente fundamentadas. Dentro de los primeros diez días de ese lapso, el auditor interno podrá apersonarse, de oficio, ante el jerarca, para pronunciarse sobre las objeciones o soluciones alternas propuestas. Las soluciones que el jerarca ordene implantar y que sean distintas de las propuestas por la auditoría interna, estarán sujetas, en lo conducente, a lo dispuesto en los artículos siguientes.

c. El acto en firme será dado a conocer a la auditoría interna y al titular subordinado correspondiente, para el trámite que proceda. (Asamblea Legislativa, 2002)

Ahora bien, una vez que el jerarca haya resuelto la disconformidad, la Auditoría Interna podrá valorar si las recomendaciones que se ordenaron implementar satisfacen los objetivos del estudio de auditoría y si resultan pertinentes para atender la situación encontrada en la labor de fiscalización. En caso de considerarlas oportunas, dará seguimiento a lo ordenado por el jerarca siguiendo las herramientas habituales para ello; por el contrario, cuando la Auditoría Interna considere que las recomendaciones emitidas por el jerarca resultan inadecuadas o insuficientes para corregir los hallazgos

encontrados, tendrá un plazo 15 días hábiles para exponerle por escrito al jerarca las razones por las cuales rechaza las recomendaciones propuestas y le indica que se debe plantear el conflicto ante la Contraloría General de la República, ello según lo señala el párrafo primero del artículo 38 de la Ley General de Control Interno.

Ante lo dicho por la auditoría interna, el jerarca podrá allanarse y ordenar la implementación de las recomendaciones contenidas con el informe definitivo; o bien, si mantiene su posición, puede plantear el conflicto ante el órgano contralor en un plazo máximo de ocho días hábiles contados a partir del momento en que recibió la inconformidad de la Auditoría Interna.

**Los procedimientos antes indicados, se presentan de manera gráfica en la figura 2.**

## 2. Informes dirigidos al jerarca

Para los informes dirigidos al jerarca, la Auditoría Interna le comunicará de forma oficial el informe definitivo, quien tendrá un plazo improrrogable de 30 días hábiles contados a partir del recibido del informe para ordenarle al titular subordinado correspondiente que implemente las recomendaciones.

En el supuesto de que el jerarca esté en desacuerdo con las recomendaciones dadas por la Auditoría Interna, dentro del mismo plazo de 30 días hábiles contados a partir del recibido del informe definitivo, deberá comunicar su disconformidad a la auditoría interna, fundamentar su razonamiento y proponer recomendaciones alternativas, según lo establecido en el artículo 37 de la Ley General de Control Interno.

### Artículo 37.

*Informes dirigidos al jerarca. Cuando el informe de auditoría esté dirigido al jerarca, este deberá ordenar al titular subordinado que corresponda, en un plazo improrrogable de treinta días hábiles contados a partir de la fecha de recibido el informe, la implantación de las recomendaciones. Si discrepa de tales recomendaciones, dentro del plazo indicado deberá ordenar las soluciones alternas que motivadamente disponga; todo ello tendrá que comunicarlo debidamente a la auditoría interna y al titular subordinado correspondiente. (Asamblea Legislativa, 2002)*

Pasado el plazo de los 30 días hábiles contados a partir de la notificación del informe definitivo, no podrá la administración plantear el conflicto ante el órgano contralor y se considerará que aceptó las recomendaciones. Por lo tanto, surge la obligación de ordenar que se ejecuten –aun cuando no las considere convenientes– ello en virtud de que dicho plazo es improrrogable, por ende, pasado el mismo surge una aceptación tácita del informe en su totalidad, incluyendo las recomendaciones respectivas.

Ahora bien, si dentro del plazo de 30 días el jerarca presenta la gestión ante la Auditoría Interna, esta deberá estudiar los argumentos planteados por la administración y estudiar las recomendaciones propuestas. Si considera que estas recomendaciones alternativas resultan adecuadas para los fines perseguidos por el informe, se le notificará a la administración para que esta ordene su implementación y procederá a darle seguimiento a lo propuesto.

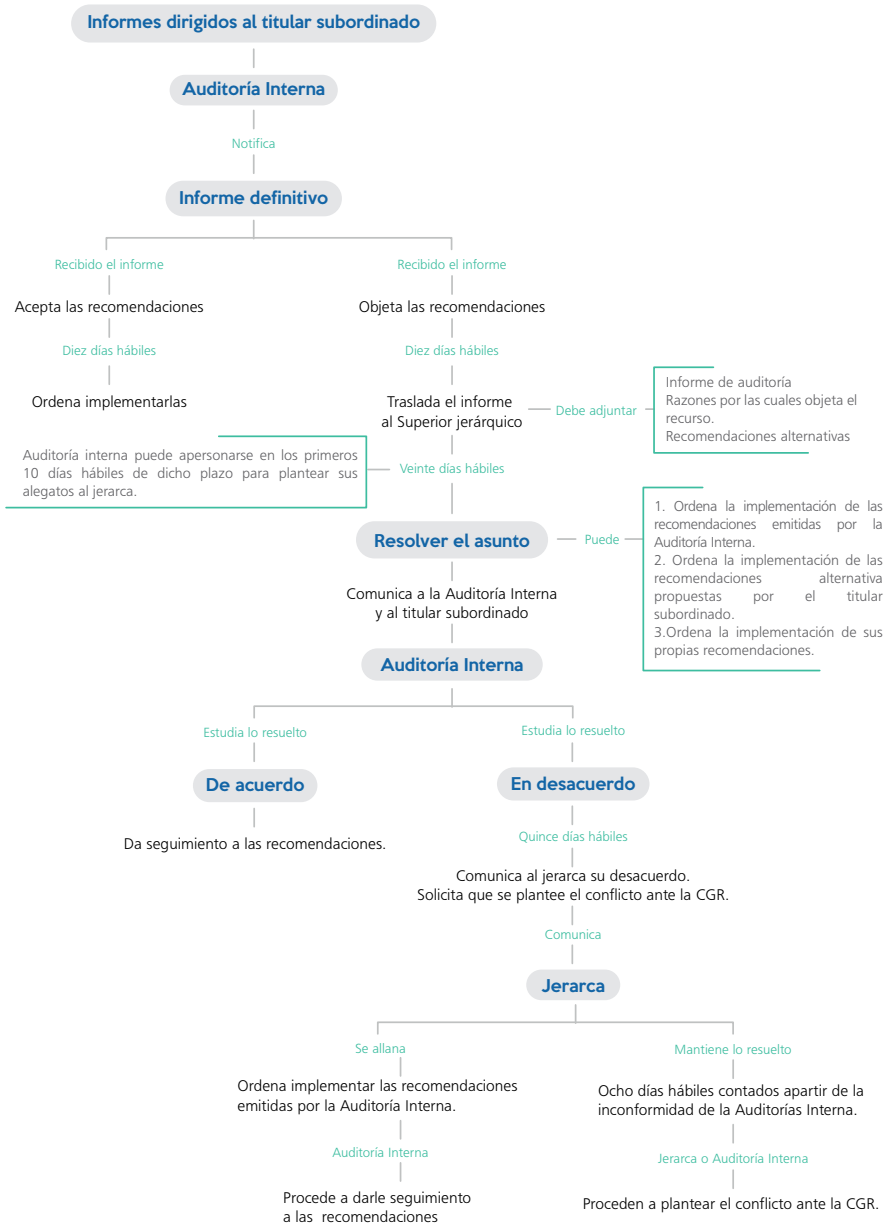
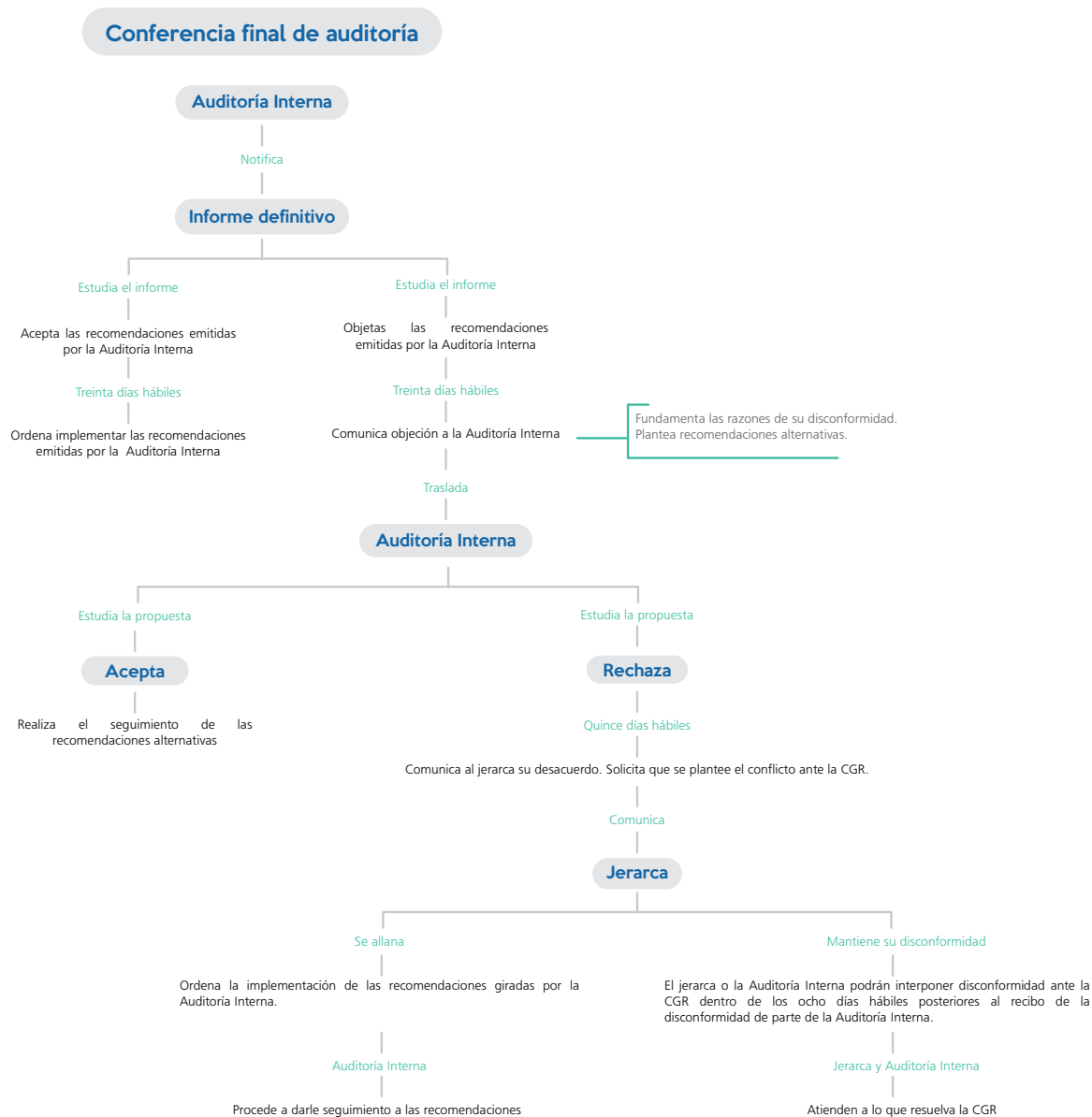


Figura 2. Informes dirigidos al titular subordinado.  
Fuente: Elaboración propia.

No obstante, si las recomendaciones alternativas propuestas por el jerarca no resultan adecuadas para abordar los resultados del estudio, la auditoría interna posee un plazo de 15 días hábiles para exponerle al jerarca, por escrito, las razones por las cuales rechaza las recomendaciones propuestas e indicarle que se debe plantear el conflicto ante la Contraloría General de la República, según lo señala el párrafo primero del artículo 38 de la Ley General de Control Interno. En este caso, el jerarca podrá allanarse a lo señalado por la Auditoría Interna y ordenar la implementación de las recomendaciones contenidas con el informe, o bien, proceder a plantear el conflicto ante el órgano contralor en un plazo máximo de ocho días hábiles a partir del recibido de la inconformidad de la Auditoría Interna.

**El procedimiento anterior se detalla en la figura 3.**



**Figura 3.** Informes dirigidos al jerarca.  
Fuente: Elaboración propia.

## IV. Procedimiento para plantear conflictos ante la Contraloría General de la República

### 1. Planteamiento del conflicto ante la Contraloría General de la República

Una vez que la administración y la auditoría interna han agotado todas las instancias que la Ley General de Control Interno les ofrece para consensuar las recomendaciones del informe, desde la conferencia final de auditoría y comunicación del informe preliminar, hasta el procedimiento establecido posteriormente para presentar objeciones al informe definitivo, habiendo resultado infructuoso, corresponderá a la Contraloría General de la República resolver de forma definitiva el conflicto.

El artículo 38 de la Ley General de Control Interno lo establece de la siguiente forma:

#### Artículo 38.

*Planteamiento de conflictos ante la Contraloría General de la República. Firme la resolución del jerarca que ordene soluciones distintas de las recomendadas por la auditoría interna, esta tendrá un plazo de quince días hábiles, contados a partir de su comunicación, para exponerle por escrito los motivos de su inconformidad con lo resuelto y para indicarle que el asunto en conflicto debe remitirse a la Contraloría General de la República, dentro de los ocho días hábiles siguientes, salvo que el jerarca se allane a las razones de inconformidad indicadas.*

*La Contraloría General de la República dirimirá el conflicto en última instancia, a solicitud del jerarca, de la auditoría interna o de ambos, en un plazo de treinta días hábiles, una vez completado el expediente que se formará al efecto. El hecho de no ejecutar injustificadamente lo resuelto en firme por el órgano contralor, dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el capítulo V de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, N° 7428, de 7 de setiembre de 1994. (Asamblea Legislativa, 2002)*

El planteamiento del conflicto debe ser presentado dentro de los ocho días hábiles posteriores al informe rendido por la Auditoría Interna, donde se notifica el desacuerdo con lo resuelto y el surgimiento del conflicto, pudiendo ser presentado tanto por la auditoría interna como por la administración activa.

El plazo de ocho días es improrrogable por ser un plazo procesal legal, así lo señaló el órgano contralor en el oficio DFOE-PGA-472 (13669) en el que indicó:

Es pertinente agregar que el artículo 38 de la Ley General de Control Interno es una disposición de carácter procesal, y en materia de procedimientos se aplica la regla de la improrrogabilidad de los plazos fijados legalmente, como lo confirman el artículo 258 de la Ley General de la Administración Pública y el numeral 143 del Código Procesal Civil. (Contraloría General de la República, 2007)

Una vez que se traslada el conflicto al órgano contralor, resolverá de forma definitiva el asunto, de tal manera que lo resuelto deberá ser acatado por ambas partes so pena de incurrir en causal de responsabilidad administrativa con las consecuentes sanciones que corresponden.

La Ley General de Control Interno carece de un régimen recursivo especial contra lo resuelto en estos casos por el órgano contralor, por lo que sería aplicable el régimen recursivo general de la Ley General de la Administración Pública y el artículo 33 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, de tal manera que una vez agotados los recursos, lo resuelto por la Contraloría General para el caso queda en firme.

La potestad de dirimir en forma definitiva conflictos en materia de auditoría de parte del órgano contralor ha sido reconocida por la Procuraduría General de la República en el Dictamen 022 del 25 de enero del 2010 al indicar:

Como se advierte, de conformidad con las disposiciones expresas que sobre este punto existen en el ordenamiento jurídico, la posibilidad de discrepancia entre el auditor y la jerarquía de la Administración activa respecto de las recomendaciones giradas mediante un informe cuenta con un cauce específico para resolverse, lo cual, en última instancia, tendría que ser sometido a conocimiento de la Contraloría General de la República, que es la competente en razón de las

atribuciones superiores que ostenta respecto de las auditorías internas de la Administración Pública. (Procuraduría General de la República, 2010)

## 2. Cambio de criterio sobre el conflicto en relaciones de hechos

Sobre este punto se debe mencionar el cambio de criterio dado por la Contraloría General de la República con respecto a la resolución de controversias cuando estas versan sobre un informe de relaciones de hechos, también conocidas como investigaciones preliminares.

Inicialmente, durante los primeros años de vigencia de la Ley General Control Interno, el órgano contralor correctamente interpretó que la aplicación de este procedimiento podía presentarse tanto para informes de control interno como para las denominadas relaciones de hechos o investigaciones preliminares, que es el informe producto de una auditoría de cumplimiento o auditoría de carácter especial.

La resolución D-1-2008-CO-DFOE denominada “Directrices sobre la comunicación de relaciones de hechos y denuncias penales por las auditorías internas del sector público” las define como un informe de auditoría en donde se plasman los hechos y situaciones eventualmente generadoras de responsabilidad administrativa, penal o civil, textualmente dice:

Relación de Hechos (RH). Es un informe que compila una serie de hechos, actos, acciones y omisiones, que se encuentran ligados por un nexo de causalidad a una falta de carácter administrativo o a la determinación de responsabilidades, y que se constituye como un insumo para la acreditación de dichas responsabilidades. (Contraloría General de la República, 2008)

El órgano contralor señala que en dicho informe se busca identificar hechos, detectar e investigar eventuales irregularidades. Lo define de la siguiente forma:

Investigación preliminar o de auditoría -que realiza un órgano por lo demás sin potestad disciplinaria dentro de un plazo razonable-busca esclarecer e indagar los hechos, detectar e investigar las eventuales incorrecciones o faltas a las

normas reguladores pertinentes, identificar los presuntos implicados y su grado de participación, hacer las diligencias para recabar las pruebas que puedan o no existir y en general verificar las denuncias o sospechas existentes, de todo lo cual dependerán las medidas y recomendaciones que se propongan o no adoptar –incluida la recomendación directa de apertura de un procedimiento disciplinario si hay fundados elementos para ello o la mera valoración de tal decisión si las elementos no son tan contundentes. (Contraloría General de la República, 2006)

Así pues, las relaciones de hechos son un tipo de informe de auditoría y, por ende, están cubiertas por el párrafo primero del artículo 35 de la Ley General de Control Interno cuando dice: “Los informes de auditoría interna versarán sobre diversos asuntos de su competencia, así como sobre asuntos de los que pueden derivarse posibles responsabilidades para funcionarios, ex funcionarios de la institución y terceros” (Asamblea Legislativa, 2002).

En concordancia con lo anterior, el órgano contralor en el oficio DI-CR-364-2004 acertadamente señaló que ambos tipos de informes eran susceptibles de ser llevados al procedimiento de conflicto entre la Auditoría Interna y la Administración, al indicar:

En cuanto a la segunda etapa, se identifica a partir del acto de notificación del informe y el expediente respectivo a la Autoridad Disciplinaria que corresponde, donde dependiendo de la recomendación de la Auditoría Interna, el jerarca o el titular notificado pueden llevar a cabo sus actuaciones. Así, bajo el supuesto que se recomendara la apertura de un procedimiento administrativo contra los presuntos responsables, el jerarca o el titular competente deberán ordenar en los plazos legales respectivos, según los artículos 36 y 37 de la Ley General de Control Interno, lo necesario para el debido cumplimiento de tal recomendación, y únicamente se aceptaría la dilatación cuando exista conflicto entre ambas partes; en consecuencia, se debería efectuar el planteamiento ante esta Contraloría General, de conformidad con los artículos 37 y 38 de esa Ley para que en definitiva resuelva lo pertinente y se cumpla con carácter obligatorio, lo que este Órgano Contralor disponga. (Contraloría General de la República, 2004d)

La Contraloría General reitera esta posición en el criterio DAGJ-0642-2006 (04984) cuando expresamente señala:

Para el caso de las recomendaciones dirigidas al jerarca, los informes producto de ambos tipos de servicios de auditoría son susceptibles de ser llevados a plantear el conflicto dentro del plazo de 30 días hábiles que dispone el artículo 37 de la Ley General de Control Interno, con la diferencia de que debe entenderse que tal plazo opera indefectiblemente cuando de informes de control interno se trate o de una relación de hechos que versa sobre responsabilidades que atañen a la Hacienda Pública. (Contraloría General de la República, 2006)

Incluso la Procuraduría General de la República ha interpretado que la presentación del conflicto entre la Administración y la Auditoría Interna por una relación de hechos o investigación preliminar presentada ante la Contraloría General de la República para que esta lo resuelva de forma definitiva es una causal de suspensión del plazo de prescripción de la potestad sancionatoria.

Con ello la Procuraduría General de la República interpreta que aplica el trámite de resolución de conflicto por informes de relaciones de hechos y que este suspende el plazo de prescripción que posee la administración para instaurar el procedimiento administrativo sancionatorio. Resulta especialmente relevante el Dictamen 022-2010 cuando dice:

No obstante, debemos indicar que en el dictamen C-329-2003 de 16 de octubre de 2003, se consideró que lo dispuesto por el numeral 37 –en obligada relación con lo dispuesto en los ordinales 36 y 38- de la Ley General de Control Interno, **se constituye en una causal legal de suspensión del plazo de prescripción de la potestad sancionadora, que opera “ipso iure” en aquellos casos en que surja un conflicto entre las recomendaciones hechas por una Auditoría Interna y las soluciones alternas que proponga al respecto el jerarca institucional; conflicto que deberá dirimir, en última instancia, la Contraloría General de la República.** Y una vez resuelto el conflicto por el órgano contralor –causa de suspensión-, el plazo de prescripción se reanuda, computándose el tiempo anterior. destacado es propio. (Procuraduría General de la República, 2010)

La conclusión brindada en dicho dictamen resulta clara al señalar la viabilidad de interponer el procedimiento de conflicto ante el órgano contralor por informes de tipo relación de hechos o investigación preliminar:

9. En aquellos casos en que una vez terminada la investigación preliminar, la Auditoría Interna haya recomendado la apertura de un órgano director y el jerarca institucional disienta de tal sugerencia y ordene, motivadamente, soluciones alternas y surja un evidente conflicto que, conforme a los artículos 37 y 38 de la Ley General de Control Interno, deberá dirimir en última instancia la Contraloría General de la República, se ha interpretado que mientras se tramita aquel conflicto opera una suspensión del plazo de prescripción de la potestad sancionadora. Y una vez resuelto el conflicto por el órgano contralor –causa de suspensión-, el plazo de prescripción se reanuda, computándose el tiempo anteriormente transcurrido. (Procuraduría General de la República, 2010)

Pese a ello, el órgano contralor en 2011 cambia su criterio y excluye los informes de relaciones de hechos de la aplicación del procedimiento de conflicto ante la Administración y la Auditoría Interna:

Con base en lo señalado en este pronunciamiento que se cambia el criterio que esta Contraloría General de la República indicó en el oficio No. 04984-2006 (DAGJ-0642-2006) de 7 de abril 2006, en el cual señalaba que tanto los informes de auditoría de control interno como las relaciones de hechos podrían ser objeto de discrepancias, conforme los numerales 36 y 37 de la Ley General de Control Interno y/o el conflicto estipulado en el artículo 38 del mismo cuerpo legal. Siendo que la posición actual de este órgano contralor es que, siendo que la relación de hechos es un insumo para el sujeto que ostente la potestad disciplinaria en la entidad, este podrá apartarse de la recomendación de la auditoría interna, sin que proceda el procedimiento de discrepancia y conflicto supra señalado, en el tanto esa Administración deje acreditadas las razones de hecho, de derecho y consideraciones que motivaron su decisión. Decisión, que debe tomarse en un plazo prudencial; bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario, so pena de incurrir en falta grave por no abrir el procedimiento administrativo o dejar prescribir la responsabilidad del infractor, tal y como lo dispone el numeral 75 de la Ley Orgánica de la Contraloría General. (Contraloría General de la República, 2011)



En el oficio DFOE-SOC-1041 (13625) el órgano contralor señala que el procedimiento de conflicto aplica únicamente para informes en materia de control interno y no así para informes que procuran el establecimiento de responsabilidades; sin embargo, no clarifica las razones que fundamentan dicha interpretación, sin existir un cambio normativo que sustente esa nueva interpretación:

Se refiere a la solicitud de que se inicie un procedimiento administrativo por considerar que pueden existir responsabilidades por los hechos comentados, por lo que no es objeto del conflicto regulado en el artículo 38 de la LGCI, el cual está previsto para recomendaciones dadas en materia de control interno y no de responsabilidades, de ahí que la Contraloría General no debe pronunciarse sobre el presente diferendo. (Contraloría General de la República, 2013)

No obstante, de la lectura de la Ley General de Control Interno se extrae que este procedimiento aplica para ambos tipos de informes de auditoría. En este documento se ha clarificado que la relación de hechos es un informe de auditoría –aspecto reconocido por la propia Contraloría– de tal manera que la ley no distingue, ni excluye a los informes de relaciones de hechos de la aplicación del procedimiento de conflicto, ni tampoco se ha modificado la norma que lo sustenta, ni ha habido cambio de criterio de parte de la Procuraduría General de la República, quién a la fecha mantiene el criterio externado anteriormente, al considerar jurídicamente posible presentar un conflicto de interés contra un informe de relación de hechos; en consecuencia, la nueva interpretación del órgano contralor podría correr el riesgo de distinguir donde la ley no distingue.

Resulta necesario revisar el cambio de criterio externado a la luz de la normativa técnica y marco jurídico aplicable, con el fin de determinar si tal distinción se ajusta al marco de legalidad y cumple con los objetivos pretendidos por el espíritu del legislador en el momento de discutir dicha ley, dado que el legislador ha procurado el fortalecimiento del sistema institucional de control interno en el ámbito público, mientras que la exclusión de las relaciones de hechos de este procedimiento, podría ser una interpretación que debilite el sistema de control interno institucional generando mayor impunidad y eventualmente, vaya en contra de los fines que persigue la ley.

### **3. Sobre las causales conocidas por el órgano contralor en materia de conflictos entre la Auditoría Interna y la Administración**

Como último acápite, se esbozan algunos casos de conflictos que se han presentado ante el órgano contralor, con el fin de conocer los supuestos más frecuentes y las resoluciones a las que se han llegado.

En primer lugar, se debe señalar que existe un desconocimiento de la normativa aplicable y el procedimiento legalmente establecido para la resolución de conflictos. Resulta común que tanto la Auditoría Interna como la Administración presenten solicitudes para instaurar el procedimiento de conflicto sin haber agotado las instancias previamente establecidas en la Ley General de Control Interno. Entre las solicitudes se encuentran proponer medidas alternas, valorarlas, consensuarlas y únicamente en el caso que se hayan agotado las opciones previas –explicadas anteriormente en este texto- sin llegar a un acuerdo entre las partes, es que se puede recurrir al órgano contralor.

En estos supuestos en donde la solicitud de conflicto se plantea sin que se hayan agotado las instancias legalmente procedentes, se ha recurrido a su rechazo y se les aclara a las partes involucradas que deben seguir lo dispuesto en la Ley General de Control Interno, en este sentido se emitieron los oficios DI-CR-303-2004 (07241 ) (Contraloría General de la República, 2004b) y DI-CR-304-2004 (07242) (Contraloría General de la República, 2004c).

Igualmente, se desconocen los plazos aplicables. Se han presentado casos donde se le solicita a la Contraloría General ampliar el plazo para interponer el conflicto, lo cual ha sido rechazado ad portas, toda vez que se trata de plazos legales y no discrecionales, lo cual impide prorrogarlos, ello según criterio externado en el oficio DFOE-PGA-472-2007 (13669) (Contraloría General de la República, 2007b).

Inclusive se han presentado supuestos en donde la Administración ha recibido el informe de auditoría sin haber manifestado su disconformidad y es hasta la etapa de seguimiento de las recomendaciones, cuando la auditoría interna demanda su cumplimiento, que la entidad expresa su



desacuerdo con lo recomendado y plantea la solicitud para que se inicie el conflicto ante la Contraloría General de la República, fecha para la cual ha sobrepasado el plazo legal establecido para ello. En estos supuestos, el órgano contralor ha rechazado la gestión y le ha indicado que, tal y como lo señala la normativa antes citada, pasado el plazo legal para manifestar su disconformidad, la administración activa otorga una aceptación tácita de lo recomendado por la Auditoría Interna. Por lo tanto, ordena que se acate lo dispuesto por ella. Siendo la única opción legalmente posible en ese momento, según queda claro en el oficio DFOE-DL-0623-2012 (06728) (Contraloría General de la República, 2012).

También se evidencia un desconocimiento de los sujetos a los cuales se les aplica dicho conflicto, a pesar de que la normativa es clara al indicar que el órgano contralor resuelve conflictos originados en un informe de auditoría surgidos entre la Administración, -entiéndase máximo jerarca- y la Auditoría Interna, ello dado que en los supuestos en que el informe se dirija a los titulares subordinados, la ley establece un procedimiento para que sea el máximo jerarca el que se pronuncie y lo resuelva. Sin embargo, el órgano contralor ha tenido que rechazar solicitudes para que se inicie el procedimiento de conflicto en desacuerdos técnicos originados entre la Auditoría Interna y otras dependencias de la institución, por ejemplo, con la Asesoría Legal por criterios jurídicos disidentes en un caso específico, aspecto que escapa de la aplicación de la norma y que debe ser dirimido a lo interno de la organización por el máximo jerarca, según lo señala el órgano contralor en el oficio DFOE-SOC-0622-2014 (0941) (Contraloría General de la República, 2014)

En segundo lugar, el cambio de criterio externado por la Contraloría General de la República -que inicialmente interpretó que el procedimiento para dirimir conflictos entre la administración activa y la auditoría interna incluía a los informes de relaciones de hechos- excluyó los informes de relaciones de hechos de la aplicación de la norma, y por lo tanto, se han declarado inadmisibles gestiones presentadas por la auditoría interna cuando versan sobre causales de responsabilidad administrativa y el jerarca, cuando éste simplemente se niega a instaurar el procedimiento correspondiente con el fin de alcanzar la verdad real de los hechos investigados en un informe de relación de hechos, por lo que desde el 2011 y hasta la fecha el órgano

contralor no ha valorado el fondo de dichos casos, ni las razones que fundamentan dicha negativa pudiendo generar impunidad y debilitamiento del sistema de control interno institucional al excluir voluntariamente de su competencia este tipo de asuntos sin ningún tipo de revisión ni emisión de criterio. En este sentido se pueden revisar los oficios DFOE-SOC-1041-2013 (013625) (Contraloría General de la República, 2013), DFOE-IFR-053-2016 (01310) (Contraloría General de la República, 2016b), DFOE-IFR-0130-2016 (03798) (Contraloría General de la República, 2016c), y la resolución R-DFOE-IFR-01-2016 (Contraloría General de la República, 2016a).

En tercer lugar, en los supuestos en que se ha admitido la solicitud de conflicto y el órgano contralor se ha abocado a resolverlo, han versado discrepancias en el contenido del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna – ver oficio DAGJ-0653-2007 (06277)- (Contraloría General de la República, 2007a), modificaciones al plan de trabajo de la auditoría interna –en este sentido, el oficio DI-CR-578-2004 (12330) (Contraloría General de la República, 2004a) y finalmente recomendaciones específicas emitidas en un informe de la auditoría interna, según lo indicado en el oficio 03620 DFOE-SOC-0377-2017 (Contraloría General de la República, 2017)

En los supuestos en que la disconformidad versa sobre el reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna y el contenido de su plan de trabajo, el órgano contralor ha realizado un análisis detallado de las disconformidades presentadas por ambas partes, valoradas a la luz de la normativa de control interno, y ha resuelto respetando en cada caso la independencia del auditor. Si bien ha reconocido el papel de colaborador que posee la auditoría interna, ha sido claro en evitar situaciones que pudieran considerarse en el futuro una intromisión de la Administración en las labores de la Auditoría Interna, de modo que en ambos supuestos ha resuelto a favor de la independencia de esta última instancia.

Finalmente, cuando el conflicto ha versado sobre recomendaciones específicas contenidas en un informe de la Auditoría Interna, el órgano contralor, una vez que cuenta con los argumentos de cada parte, realiza un análisis detallado de las recomendaciones en disputa y las analiza a la luz de la normativa vigente y el contenido del informe. En este punto se debe aclarar que el órgano contralor no vuelve a realizar el estudio de auditoría,

lo cual sería duplicar esfuerzos y es una labor que no le compete, sino que analiza los argumentos dados por cada parte y su razonabilidad legal, técnica y administrativa. Posteriormente determina para cada una de las recomendaciones cuáles deben cumplirse y cuáles no. El órgano contralor ha llegado a concluir que una recomendación ya ha sido acatada por la Administración y, por lo tanto, la elimina. Asimismo, ordena el cumplimiento de aquellas que considera vigentes y oportunas y, por ende, la Administración está obligada a cumplir con lo dispuesto por la Contraloría General.

Nótese que se han presentado diversos supuestos de aplicación de esta norma, pero en cada caso el análisis realizado es particular. El órgano contralor estudia cada uno, incluso, cuando resulta pertinente, recomendación por recomendación, y resuelve según su mejor criterio legal y técnico, dirimiendo en forma definitiva los conflictos que surgen entre la Administración y la Auditoría Interna. Contra lo resuelto por ella, caben los recursos ordinarios propios de la vía administrativa, lo cual no ha sido una práctica frecuente en estos casos.

## V. Conclusión

El proceso de auditoría procura encontrar situaciones susceptibles de mejorar para bien de los objetivos que persigue la institución y particularmente el interés público; no obstante, en este proceso es normal que surjan controversias entre la Administración y la Auditoría Interna. De allí surge la necesidad de que se creen espacios para que ambas partes logren un consenso.

El proceso de auditoría contempla esta situación en la etapa de comunicación de resultados y la conferencia final de auditoría, donde la Auditoría Interna remite el informe preliminar a la administración para que esta plantee sus observaciones y que sean valoradas por la Auditoría Interna antes de emitir el informe definitivo.

No obstante, en ocasiones esta etapa es insuficiente, por lo que se consideró oportuno incluir un procedimiento especialmente para ello en la Ley General de Control Interno. Finalmente, el legislador consideró que la Contraloría General de la República, en su ejercicio de rector del Sistema Nacional de Control Interno, era el órgano competente para dirimir de forma definitiva dichas controversias.

De esta manera, el órgano contralor se convierte en la última instancia para resolver conflictos entre la Auditoría Interna y la Administración, por informes de auditoría, que según los criterios técnicos y legales esbozados a lo largo del documento incluyen tanto los informes de control interno como las relaciones de hechos o investigaciones preliminares.

Diversos conflictos han sido sometidos a conocimiento del órgano contralor, muchos de los cuales han tenido que rechazarse por incumplimiento de las etapas previas legalmente establecidas o por versar sobre materias que no están sujetas a este procedimiento. Por ello es necesario aclarar la aplicación de las normas supracitadas que resultan de interés tanto para la Administración activa como para la Auditoría Interna.

## Referencias

Asamblea Legislativa. (2002). *Ley General de Control Interno (Ley N° 8292)*. San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente (SINALEVI).

Contraloría General de la República. (2003). *DI-CR-46 (01361)*. San José, Costa Rica: Centro de relaciones para el fortalecimiento del control y la fiscalización superiores.

Contraloría General de la República. (2004a). *DI-CR- 578 (07535)*. San José, Costa Rica: Centro de relaciones para el fortalecimiento del control y la fiscalización superiores.

Contraloría General de la República. (2004b). *DI-CR-303 (07241)*. San José, Costa Rica: Centro de relaciones para el fortalecimiento del control y la fiscalización superiores.

Contraloría General de la República. (2004c). *DI-CR-304 (07242)*. San José, Costa Rica: Centro de relaciones para el fortalecimiento del control y la fiscalización superiores.

Contraloría General de la República. (2004d). *DI-CR-364 (08646)*. San José, Costa Rica: Centro de relaciones para el fortalecimiento del control y la fiscalización superiores.

Contraloría General de la República. (2005). *DI-CR-351-2005 (07535)*. San José, Costa Rica: Centro de relaciones para el fortalecimiento del control y la fiscalización superiores.

Contraloría General de la República. (2006). *DAGJ-0642-2006 (04984)*. San José, Costa Rica: División de Asesoría y Gestión Jurídica

Contraloría General de la República. (2007a). *DAGJ-0653-2007 (062477)*. San José, Costa Rica: División de Asesoría y Gestión Jurídica.

Contraloría General de la República. (2007b). *DFOE-PGA-472 (13669)*. San José, Costa Rica: División de Fiscalización Operativa y Evaluativa.

Contraloría General de la República. (2008). *Directrices sobre la comunicación de relaciones de hechos y denuncias penales por las auditorías internas del sector público*. San José, Costa Rica: División de Fiscalización Operativa y Evaluativa.

Contraloría General de la República. (2011). *DFOE-IFR-053 (01310)*. San José, Costa Rica: División de Fiscalización Operativa y Evaluativa.

Contraloría General de la República. (2012). *DFOE-DL-0623-2012*. San José, Costa Rica: División de Fiscalización Operativa y Evaluativa.

Contraloría General de la República. (2013). *DFOE-SOC-1041 (13625)*. San José, Costa Rica: División de Fiscalización Operativa y Evaluativa.

Contraloría General de la República. (2014). *R-DC-064-2014*. San José, Costa Rica.

Contraloría General de la República. (2015). *DFOE-DL-0164-2015 (01675)*. San José, Costa Rica: División de Fiscalización Operativa y Evaluativa.

*Contraloría General de la República. (2016a). R-DFOE-IFR-01-2016. San José, Costa Rica: División de Fiscalización Operativa y Evaluativa.*

*Contraloría General de la República. (2016b). DFOE-IFR-053-2016 (0310). San José, Costa Rica.: División de Fiscalización Operativa y Evaluativa.*

*Contraloría General de la República. (2016c). DFOE-IFR-0130-2016 (03798). San José, Costa Rica.: División de Fiscalización Operativa y Evaluativa.*

*Contraloría General de la República. (2017). DFOE-SOC-0377-2017 (03620). San José, Costa Rica.: División de Fiscalización Operativa y Evaluativa.*

*Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. (2013). ISSAI 100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público. En O. I. (INTOSAI), Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs). China: XXI INCOSAI.*

*Procuraduría General de la República. (2010). D-022-2010, 022. San José, Costa Rica.*

*The Institute of International Auditor. (2016). 2400-Comunicación de resultados. En T. I. Auditor, Normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna. Estados Unidos.*