

Al contestar refiérase

al oficio n.º **15103**

20 de agosto, 2025  
**DFOE-LOC-1584**

Señor  
José Adrián Vargas Barrantes  
Coordinador Comisión de Hacienda y Presupuesto  
[jadrianvargascr@gmail.com](mailto:jadrianvargascr@gmail.com)  
**MUNICIPALIDAD DE NARANJO**

Estimado señor:

**Asunto:** Emisión de criterio solicitado por el Coordinador de la Comisión de Hacienda y Presupuesto de la Municipalidad de Naranjo, sobre la validación de liquidación presupuestaria conforme a la norma 4.3.17 de las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público

Se atiende el oficio sin número, de 03 de junio de 2025, recibido mediante un correo electrónico en la Contraloría General de la República (CGR), relativo a la validación de liquidación presupuestaria conforme a la norma 4.3.17 de las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público (NTPP)<sup>1</sup>, que se refiere a la *Exactitud y Confiabilidad de la Liquidación Presupuestaria*.

## I. MOTIVO DE LA GESTIÓN

En el texto de la gestión, se solicita el criterio por parte del Órgano Contralor, de la siguiente manera:

*(...) me dirijo respetuosamente a ustedes, con el propósito de solicitar orientación sobre la aplicación de la norma técnica de presupuesto 4.3.17. / De manera específica, quisiéramos conocer la viabilidad de que la validación de la liquidación presupuestaria pueda ser realizada por un funcionario de nuestra Municipalidad que ostenta el título de contador público y que es distinto de la funcionaria responsable del Presupuesto Institucional. / Si bien entendemos que conforme el monto del presupuesto de nuestra municipalidad se califica en lo establecido en el párrafo 2 (...) Se consideró necesaria esta consulta en virtud de que recibimos dos criterios*

<sup>1</sup> Resolución n.º R-DC-24-2012 de 26 de marzo de 2012 y sus reformas, disponibles en el siguiente link: <https://cgfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/sipp/normas-tecnicas-presup-publico-12-2022-n.pdf>

DFOE-LOC-1584

2

20 de agosto, 2025

*distintos de funcionarios de nuestra institución, específicamente de la Asesoría Legal y de la Auditoría Interna (...).*

Adicionalmente, el gestionante, adjunta ambos criterios citados en su consulta. El primero de ellos, es el emitido por la Gestora Jurídica de la Institución, refiriéndose a si el Director Financiero Tributario de la Municipalidad de Naranjo puede hacer la certificación a la que se refiere la norma 4.3.17; indica:

*(...) Según su texto, una vez realizada la liquidación presupuestaria y de previo a ser aprobada por el jerarca, esta deberá ser sometida a una revisión por parte de una persona funcionaria distinta a la que elaboró la liquidación presupuestaria o ejecutó las funciones de registro respectivo, el cual debe contar con la competencia y experiencia necesarias para confirmar la calidad de la información contenida en ella, verificando no sólo la razonabilidad de los resultados obtenidos, sino también la aplicación de las políticas y metodologías diseñadas de conformidad con la normativa técnica y jurídica relacionada. / En aquellas instituciones cuyo presupuesto institucional al cierre del periodo presupuestario supere los cinco millones de unidades de desarrollo, pero sea inferior a los diez millones de unidades de desarrollo, según el valor de la unidad de desarrollo al 31 de diciembre de ese período, **los saldos de la liquidación presupuestaria deberán ser certificados por un contador público autorizado** con el propósito de acrecentar la confiabilidad de la información. En cumplimiento con los requisitos definidos por el Colegio de Contadores Públicos, para este tipo de servicio. / Al estar la Municipalidad de Naranjo en este rango con un saldo del Presupuesto Institucional al cierre del periodo 2024, entre (5 millones y 10 millones) de unidades de desarrollo (UDS) cuyo valor al 31 de diciembre del 2024 es de ₡1.009,97 por UDS de conformidad con el Banco Central de Costa Rica (BCCR), tal y como lo informa en su oficio MN\_ALC\_DFT\_OF\_0057. 2025. **Y siendo que este es el requisito técnico entonces lo puede efectuar su persona (...).** (El destacado corresponde al original).*

El segundo criterio adjunto a la consulta, es el emitido por el Auditor Interno Municipal, en un servicio de asesoría para la Comisión de Hacienda y Presupuesto de la Municipalidad de Naranjo, en el cual manifiesta:

*(...) si bien esta Auditoría Interna ha sido enfática en la obligación de que se realice anualmente un estudio de razonabilidad de la liquidación presupuestaria, lo cierto es que tal labor debe ser ejecutada observando **en forma integral** el marco de legalidad; ello implica que el análisis del tema no puede limitarse a lo señalado en las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público (N-1-2012-DC-DFOE), sino que deben considerarse, además, otras normas jurídicas aplicables al caso, (...) Así, por ejemplo, la Comisión Permanente de Hacienda y Presupuesto, al analizar la posibilidad de que sea el Director Financiero quien realice la **certificación** de los saldos de la liquidación presupuestaria, deberá tomar en cuenta (...) el riesgo de que la designación de un funcionario municipal para **certificar** saldos de una*

*liquidación presupuestaria, pudiera resultar contraria al marco legal; ya que, tal y como señalan las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público y la propia asesora legal en su criterio MN-ALC-GJ-CRT-0018-2025, el propósito de **certificar** los saldos de la liquidación presupuestaria, es acrecentar la **confiabilidad** de la información. / De modo que, siendo la confiabilidad el fin que se procura alcanzar, resulta indispensable que no existan situaciones que pudieran generar una duda razonable sobre la imparcialidad, objetividad e independencia de la persona certificadora, respecto de la información que se le solicita certificar; ello con el propósito de evitar eventuales conflictos de interés, que afecten la confianza en la certificación que se realice y, consecuentemente, en la información financiera. (...) De modo que, al analizar si procede designar a un funcionario para efectos de realizar la **certificación** requerida, los miembros de la Comisión Permanente de Hacienda y Presupuesto deberán valorar si la persona a designar posee algún interés directo en el resultado del proceso a realizar, si es o ha sido compañero de oficina de quien elaboró la información a certificar y si existen circunstancias que generen dudas sobre la imparcialidad y objetividad de la persona. Al mismo tiempo, el propio funcionario a quien se le proponga tal labor, deberá analizar si se encuentra ante un conflicto de interés por alguno de los impedimentos mencionados o por otros (...).*  
(El destacado corresponde al original).

El Órgano Contralor determinó en un primer momento, que la consulta planteada, no cumplía con el inciso 4) del artículo 8 del Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República (*Reglamento de Consultas*)<sup>2</sup>, por lo que mediante el oficio n.º 10713 (DJ-1041) de 06 de junio de 2025, y de conformidad con el artículo 10 del Reglamento de marras, se previno incorporar a la consulta, el acuerdo del Concejo Municipal que autorizara plantearla.

Al respecto, con el oficio n.º MN-CONCEJO-SCT-ACUERDO-522-2025 de 11 de junio de 2025, reiterado mediante el oficio n.º MN-CONCEJO-SCT-ACUERDO-580-2025, de 27 de junio de 2025, el Concejo Municipal de Naranjo, acordó expresamente comunicar a la CGR, su anuencia para la presentación de la consulta emitida por el Coordinador de la Comisión.

## II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El ejercicio de la potestad consultiva de la CGR se encuentra regulado, en el artículo 29 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de República (LOCGR)<sup>3</sup>, en el cual se establece que el Órgano Contralor ejerce la potestad consultiva en el ámbito de sus competencias, de manera que atiende las consultas que al efecto le dirijan los órganos parlamentarios, los diputados de la República, los sujetos pasivos y los sujetos privados no contemplados en el inciso b), del artículo 4, de la indicada ley.

<sup>2</sup> Emitido según la resolución n.º R-DC-197-2011, publicada en el Diario Oficial La Gaceta n.º 244, de 20 de diciembre de 2011.

<sup>3</sup> Ley n.º 7428 de 4 de setiembre de 1994 y sus reformas.

DFOE-LOC-1584

4

20 de agosto, 2025

En razón de lo anterior, se emitió el *Reglamento de Consultas*, en el que se establecen las condiciones que rigen el trámite y la atención de las consultas ingresadas como parte del ejercicio de la competencia consultiva.

De conformidad con los artículos 8 y 9 del citado *Reglamento de Consultas*, la CGR no tiene por norma referirse a casos y situaciones concretas que deben ser resueltas por la Administración Pública respectiva en el ejercicio de sus competencias, de tal manera que lo que se emite corresponde a un criterio que no pretende abordar y mucho menos resolver un caso específico.

Por lo tanto, debe quedar claro que no se está brindado una respuesta específica, sino que el presente criterio emitido en ejercicio de la potestad consultiva tiene un carácter general cuyo propósito es servir de insumo, para que junto con los elementos fácticos y jurídicos respectivos, permitan orientar la toma de decisiones de los gestores públicos directamente responsables de la buena marcha de los asuntos que les competen.

### III. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

La norma completa sobre la cual se plantea la consulta, textualmente dice:

**4.3.17 Exactitud y confiabilidad de la liquidación presupuestaria.** *La administración debe establecer los mecanismos y procedimientos necesarios para garantizar razonablemente la confiabilidad, pertinencia, relevancia y oportunidad de la información contenida en la liquidación presupuestaria para que sirva de apoyo en la toma de decisiones y en la rendición de cuentas. Una vez realizada la liquidación presupuestaria, y de previo a ser aprobada por el jerarca, esta deberá ser sometida a una revisión por parte de una persona funcionaria distinta a la que elaboró la liquidación presupuestaria o ejecutó las funciones de registro respectivo, el cual debe contar con la competencia y experiencia necesarias para confirmar la calidad de la información contenida en ella, verificando no sólo la razonabilidad de los resultados obtenidos, sino también la aplicación de las políticas y metodologías diseñadas de conformidad con la normativa técnica y jurídica relacionada.*

*En el caso de las instituciones cuyo presupuesto institucional, al cierre del periodo presupuestario, supere los diez millones de unidades de desarrollo, según el valor de la unidad de desarrollo al 31 de diciembre de ese período, la liquidación presupuestaria deberá además someterse a revisión externa de calidad, por parte de profesionales externos e independientes; esto con el propósito de obtener como producto externo una opinión objetiva sobre el nivel de observancia de las políticas y metodologías internas establecidas, así como con respecto al cumplimiento de la normativa técnica y jurídica aplicable y sobre la razonabilidad del resultado informado.*

DFOE-LOC-1584

5

20 de agosto, 2025

*En aquellas instituciones cuyo presupuesto institucional al cierre del periodo presupuestario supere los cinco millones de unidades de desarrollo, pero sea inferior a los diez millones de unidades de desarrollo, según el valor de la unidad de desarrollo al 31 de diciembre de ese periodo, los saldos de la liquidación presupuestaria deberán ser certificados por un contador público autorizado con el propósito de acrecentar la confiabilidad de la información. Esto, en cumplimiento con los requisitos definidos por el Colegio de Contadores Públicos, para este tipo de servicios.*

*La contratación de servicios para la realización de esa revisión externa deberá ajustarse a lo establecido en las resoluciones N° R-CO-33-2009 y R-DC-124-2015 del Despacho de la Contralora General de la República.*

*La Administración deberá realizar las acciones necesarias para que se cuente con los productos externos requeridos en la presente norma, a más tardar el 30 de junio del año posterior al ejercicio del presupuesto que se liquida; no obstante en el caso de las municipalidades que dispongan de compromisos efectivamente adquiridos, según lo dispuesto en el artículo 116 del Código Municipal, deberán considerar los ajustes a la liquidación presupuestaria suministrada el 15 de febrero a la Contraloría General de la República, producto de la ejecución efectiva de dichos compromisos, en cuyo caso el producto de revisión externa deberá tenerse a más tardar el 30 de octubre del año posterior al ejercicio del presupuesto que se liquida. Dichos productos deben ser sometidos al conocimiento del Jerarca de la institución para la toma de decisiones que corresponda.*

Como puede observarse, la primera parte de esta norma, se refiere a la una revisión interna de la liquidación presupuestaria, que debe hacer toda institución, independiente del monto de su presupuesto; es una obligación general que se le exige a todas las administraciones, de asegurar que la información contenida en la liquidación presupuestaria que vaya a ser presentada ante la CGR, sea exacta y confiable, por lo que, ésta debe estar debidamente respaldada y confirmada por los medios que estimen necesarios. Esta exigencia general se convierte en un primer nivel de revisión a la liquidación presupuestaria, y tal cual lo dice la norma, es posterior a su elaboración y de previo a ser aprobada por el jerarca, donde la liquidación presupuestaria debe pasar por la revisión de una persona funcionaria de la institución, distinta a la que elaboró la liquidación presupuestaria o ejecutó las funciones de registro respectivo, quien debe contar con la competencia y experiencia necesarias para corroborar la información de la liquidación presupuestaria, y su apego a la normativa técnica y jurídica. Desde esta perspectiva, la revisión podría hacerla, por ejemplo, el superior de la persona, unidad y/o departamento, que dentro de la organización, confecciona la liquidación presupuestaria.

Ahora bien, una vez aprobada la liquidación presupuestaria por el jerarca, la norma dispone un segundo nivel de revisión adicional, una revisión externa, que lo que pretende es aportar objetividad a la misma, ya que la hace alguien ajeno a la institución; y en este segundo nivel de revisión, hay que determinar el monto del presupuesto institucional al 31 de diciembre

DFOE-LOC-1584

6

20 de agosto, 2025

del mismo período al que se esté liquidando, para determinar, en qué casos aplica hacer una u otra modalidad de revisión, y quién o quiénes deberán llevarla a cabo.

El primer escenario de esta revisión externa, se da en aquellas instituciones cuyo presupuesto institucional, al 31 de diciembre del mismo período al que se esté liquidando, haya superado los 5 millones de unidades de desarrollo (UDD)<sup>4</sup> pero que sea menor a los 10 millones de UDD. En este estrato que llamaremos medio, lo que se busca es que el segundo nivel de revisión, lo realice alguien ajeno a la institución, que se encuentra en capacidad de otorgar esos servicios, se apegue a los requisitos y disposiciones que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (CCPCR), ha emitido al efecto<sup>5</sup>, garantizando la exactitud y confiabilidad de la liquidación presupuestaria, por eso debe realizarla un contador público autorizado, mediante una certificación que le otorgue certeza a la información consignada.

El segundo escenario de la revisión externa, se aplica a todas aquellas instituciones cuyo presupuesto al cierre del periodo, supere los 10 millones de UDD, según el valor de la misma al 31 de diciembre del período a liquidar. Este es el estrato que llamaremos el más alto, y la liquidación presupuestaria deberá someterse a una revisión externa de calidad, realizada por profesionales independientes y distintos a los que trabajan en la institución, dedicados a esos efectos, quienes no sólo otorgarán razonabilidad a la información consignada, sino que además revisarán el nivel de observancia de las políticas y metodologías internas establecidas, y verificarán el cumplimiento de la normativa técnica y jurídica aplicable.

Es importante traer a colación, que los dos últimos párrafos de la norma 4.3.17, establecen otras especificaciones que le son aplicables los dos escenarios de la revisión externa o en la que otros productos externos son requeridos, los cuales, como se especificó, implican contrataciones que debe realizar las instituciones, ya sea de un contador público autorizado o de un despacho de profesionales independientes. Entre ellas está, la aplicación de las [Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa en el Sector Público \(D-3-2009-CO-DFOE\)](#)<sup>6</sup> y los [Lineamientos para la contratación del trabajo para atestiguar con seguridad razonable sobre la elaboración de la liquidación presupuestaria](#)<sup>7</sup>.

No se puede obviar, que la finalidad de estas revisiones, tanto la interna como la externa, es aumentar la transparencia en la gestión de los fondos públicos, fortalecer la confianza en la información presupuestaria por parte de los ciudadanos y otras partes interesadas, y permitir una mejora continua en la gestión presupuestaria, sometiéndose año a año a un proceso de revisión y retroalimentación, que puede ayudar a identificar áreas de mejora.

Por último, debe tenerse claro, que la liquidación presupuestaria, constituye parte de las responsabilidades que el jerarca, los titulares subordinados y demás funcionarios de cada institución tienen, según el ámbito de su competencia, pues es una de las últimas fases de la

<sup>4</sup> Según los registros del Banco Central de Costa Rica, que se pueden consultar en el siguiente link: <https://gee.bccr.fi.cr/indicadoreseconomicos/Cuadros/frmVerCatCuadro.aspx?idioma=1&CodCuadro=%20349>

<sup>5</sup> La diferente normativas atinentes pueden encontrarse en la página web del CCPCR: <https://www.ccpa.or.cr/>

<sup>6</sup> Resolución n.º R-CO-33-2009, publicada en La Gaceta n.º 104 de 01 de junio de 2009.

<sup>7</sup> Resolución n.º R-DC-124-2015, publicada de La Gaceta n.º 235 de 03 de diciembre de 2015.

DFOE-LOC-1584

7

20 de agosto, 2025

ejecución presupuestaria (norma 4.3.3 de las NTPP), y por lo tanto, es de su absoluta responsabilidad, velar por su exactitud y confiabilidad.

Entonces, conforme a lo indicado anteriormente, para contestar la consulta planteada, lo primero que debe definirse es si ya la Municipalidad de Naranjo confeccionó la liquidación presupuestaria aplicando para ello, todos los mecanismos y procedimientos necesarios para asegurar que la información contenida en ella es exacta y confiable; posteriormente, y antes de presentar la liquidación presupuestaria a aprobación del Concejo Municipal, debe revisarla, un funcionario competente y con experiencia, que no sea quien la elaboró o hizo el registro de la información, que corrobore la información y su apego técnico y jurídico a la normativa.

Luego, una vez aprobada la liquidación por parte del Concejo Municipal, deberá definirse, de acuerdo al monto del presupuesto a liquidar, en cuál estrato de la revisión externa, calzará la Municipalidad de Naranjo. Si como lo indica el gestionante, el presupuesto institucional al cierre del periodo a liquidar de la Municipalidad de Naranjo, está entre los 5 y 10 millones de UDD -es decir, el estrato que llamamos medio-, deberá apegarse a lo que establece para ello la norma 4.3.17 y presentar una certificación emitida por un contador público autorizado.

#### IV. CONCLUSIONES

1. La norma 4.3.17 de las NTPP establece un proceso de dos niveles para la revisión de la liquidación presupuestaria. El primer nivel es interno, y es una exigencia general para todas las administraciones, de asegurar que la información en la liquidación presupuestaria sea exacta y confiable, y que esté debidamente respaldada; y que antes de ser aprobada por el jerarca, la liquidación sea revisada por un funcionario de la institución distinto a quien la elaboró o registró, con la competencia y experiencia necesarias para corroborar la información y su apego a la normativa técnica y jurídica.
2. El segundo nivel, es una revisión adicional externa, que a la vez se subdivide en dos escenarios posibles, según el monto del presupuesto institucional. Estos escenarios son:
  - Primer escenario (estrato medio): las instituciones con un presupuesto a liquidar de entre 5 y 10 millones de UDD, cuya revisión secundaria debe hacerla un contador público autorizado externo que certifique la exactitud de la información consignada en la liquidación.
  - Segundo escenario (estrato alto): son aquellas instituciones con un presupuesto a liquidar mayor a los 10 millones de UDD, y la revisión externa de calidad, que le corresponde hacerla a profesionales contratados para esos efectos, con el fin de otorgar razonabilidad a la información consignada, revisar el nivel de observancia de las políticas y metodologías internas establecidas, y verificar el cumplimiento de la normativa técnica y jurídica aplicable.

DFOE-LOC-1584

8

20 de agosto, 2025

3. Las revisiones, interna para todas las administraciones, y externa adicional para las instituciones de los estratos medios y altos, lo que pretenden es aumentar la transparencia, fortalecer la confianza en la información presupuestaria y promover la mejora continua en la gestión.
4. La exactitud y confiabilidad de la liquidación presupuestaria es responsabilidad de los jefes, titulares subordinados y funcionarios de cada institución.

Finalmente, les informamos que la Contraloría se encuentra en un proceso de mejora continua para ofrecer productos y servicios de calidad, implementando procesos ágiles, flexibles y centrados en el cliente. Por esta razón, pone a disposición un medio sencillo para la presentación de documentos, que será el medio oficial de correspondencia ante la institución en el corto plazo. Puede acceder a este medio en el siguiente enlace: [Presentación de documentos](#). Les invitamos a utilizarlo para enviar sus comentarios y observaciones a la citada propuesta de reforma.

Atentamente,

Licda. Vivian Garbanzo Navarro  
**Gerente de Área**

Licda. María del Milagro Rosales Valladares  
**Fiscalizadora**

 **Firmado digitalmente**  
Valide las firmas digitales

FARM/SME/AGM/sbt

Ce: Randall Vega Blanco, Alcalde de la Municipalidad de Naranjo, a los correos electrónicos: [alcaldia@naranjo.go.cr](mailto:alcaldia@naranjo.go.cr) y [rvega@naranjo.go.cr](mailto:rvega@naranjo.go.cr)  
Concejo Municipal de Naranjo, por medio de su secretaria Karen Mejías Arce, al correo electrónico: [concejo@naranjo.go.cr](mailto:concejo@naranjo.go.cr)

Ci: Área para la Innovación y Aprendizaje en la Fiscalización  
Expediente

NI: 11954, 12670, 13626 y 15279 (2025)

G: 2025002617 - 2