Al contestar refiérase
al oficio Nº 11517

28 de agosto, 2026
DFOE-IAF-0149

Señor
Jorge Alonso Herrera Murillo
Auditor a.i.
MUNICIPALIDAD DE GRECIA
auditoria@grecia.go.cr

Estimado señor:

Asunto: Criterio sobre los alcances de la certificación de estados financieros y la determinación del umbral de activos conforme a las Directrices n.° R-DC-00023-2026

En atención a los oficios n.° AI-MG-187-2026 y AI-MG-214-2026, remitidos por la Auditoría Interna de la Municipalidad de Grecia, se atiende la consulta relacionada con la aplicación del numeral 2.1.a) de las *Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa, encargo de aseguramiento y certificación brindados por un profesional, despacho o firma, externa e independiente*, emitidas mediante resolución n.° R-DC-00023-2026, específicamente en cuanto a los alcances de la certificación de estados financieros y la determinación del umbral de activos.

I. MOTIVO DE LA GESTIÓN

La Auditoría Interna de la Municipalidad de Grecia solicita aclarar qué debe entenderse por "Certificación de Estados Financieros" para efectos de las Directrices n.° R-DC-00023-2026, cuál es el marco profesional aplicable y qué nivel de seguridad proporciona dicho producto respecto de una auditoría de estados financieros o de un encargo de aseguramiento.

Asimismo, consulta si, para determinar el umbral de 50.560.000 unidades de desarrollo (UDS) debe utilizar el valor de dicha unidad vigente al 31 de diciembre del período que se informa y si el monto total de activos debe determinarse sobre la base de estados financieros individuales o consolidados, según corresponda.

Como fundamento de su posición, la Auditoría Interna señala que la certificación constituye un producto distinto de una auditoría de estados financieros y que no proporciona aseguramiento sobre la razonabilidad global de éstos. Además, manifiesta su preocupación respecto de la cobertura que ofrece dicho servicio para las instituciones que permanezcan por debajo del umbral y considera que, cuando exista obligación de preparar estados financieros consolidados, éstos deben ser considerados para reflejar la situación financiera integral de la entidad que informa.

II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General de la República se encuentra regulado en el artículo 29 de su Ley Orgánica, n.° 7428, y en el Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República, resolución n.° R-DC-0197-2011.

De conformidad con dicha normativa, esa potestad no tiene por objeto resolver situaciones concretas cuya decisión corresponda a la Administración respectiva. Por ello, el presente criterio aborda en términos generales el análisis de las disposiciones consultadas y resulta vinculante en los términos previstos en el artículo 29 citado, sin sustituir las valoraciones jurídicas, contables, técnicas y fácticas que correspondan a cada Administración en su aplicación a situaciones particulares.

La consulta se refiere específicamente al numeral 2.1.a) de las Directrices n.° R-DC-00023-2026, relativo a la revisión externa de estados financieros. En consecuencia, las consideraciones que se desarrollan a continuación se circunscriben a dicho numeral y no modifican los supuestos particulares establecidos por las Directrices para otros servicios externos.

III. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

a) Naturaleza, alcance y ejecución de la certificación de estados financieros

El glosario de las Directrices n.° R-DC-00023-2026 define la certificación como el servicio que brinda una persona Contadora Pública Autorizada externa a la entidad contratante, conforme a lo regulado por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, mediante el cual da fe de la certeza de la materia o elemento concreto indicado en el informe.

Asimismo, el considerando VIII de las Directrices remite a la Circular n.° 02-2022 del citado Colegio, que establece requisitos generales para la emisión de informes de certificación. Tratándose de estados financieros, resulta además aplicable la Circular n.° 14-2022-R, *Guía Mínima para la Emisión de un Informe de Certificación sobre Estados Financieros, de un Elemento, Cuenta o Partida Específica de un Estado Financiero*, que complementa esa regulación profesional.

Si bien la regulación profesional contempla distintos objetos posibles de certificación, para efectos del numeral 2.1.a) la materia objeto del servicio se encuentra determinada por las propias Directrices, al exigir una certificación de los estados financieros de la institución. En consecuencia, la Administración no puede reducir el objeto requerido a la certificación aislada de una cuenta, partida o elemento específico. Los procedimientos, evidencia y demás condiciones para su ejecución deberán ajustarse a la normativa profesional aplicable.

La certificación tiene una naturaleza distinta de la auditoría de estados financieros y de los encargos de aseguramiento. Una auditoría realizada conforme a las Normas Internacionales de Auditoría permite obtener seguridad razonable de que los estados financieros, considerados en

su conjunto, están libres de incorrecciones materiales y sustenta la emisión de una opinión sobre su preparación de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En la certificación, en cambio, la persona CPA da fe respecto de la materia objeto de su informe, conforme a las disposiciones profesionales aplicables, sin emitir una opinión de auditoría sobre la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto ni una conclusión de seguridad razonable o limitada propia de un encargo de aseguramiento.

Esta diferencia debe comprenderse dentro del modelo gradual de revisión externa establecido por las Directrices. El numeral 2.1.a) dispone que, cuando los activos de una institución se hayan mantenido por debajo del umbral durante tres años consecutivos, los estados financieros correspondientes al cierre de ese tercer periodo deberán someterse a auditoría externa, en sustitución de la certificación. La referencia al tercer año determina, por tanto, el período financiero objeto de la auditoría y no el momento en que debe efectuarse su contratación, aspecto que se rige por las demás disposiciones aplicables de las Directrices.

Asimismo, cuando dicha auditoría obtenga una opinión modificada, deberán realizarse auditorías externas anuales hasta obtener una opinión no modificada, aun cuando los activos continúen por debajo del umbral. De esta forma, la certificación, la auditoría periódica y la intensificación de la revisión ante una opinión modificada operan como mecanismos complementarios del modelo previsto por las Directrices, sin alterar la naturaleza técnica propia de cada producto.

Además, cuando corresponda la realización de una auditoría externa, su alcance y procedimientos deberán incluir la verificación del grado de atención de las observaciones emitidas por la Dirección General de Contabilidad Nacional relativas a la aplicación del marco de información financiera aplicable que se encuentren pendientes de subsanar a la fecha de la auditoría.

Tanto la certificación como la auditoría externa previstas en el numeral 2.1.a) son servicios externos e independientes cuya contratación corresponde gestionar a la Administración activa y cuya ejecución debe estar a cargo de una persona CPA, despacho o firma que cumpla las condiciones previstas en las Directrices. Resulta pertinente aclarar que no corresponde a la Auditoría Interna ejecutar, emitir o suscribir dichos productos en sustitución del profesional o firma externa requerida, sin perjuicio de las auditorías y demás servicios que realice dentro del ámbito de sus competencias.

b) Determinación del umbral de activos y modalidad de revisión aplicable

El numeral 2.1.a) dispone, en primer término, que las instituciones que ya realizan anualmente auditorías externas de sus estados financieros deben mantener esa práctica conforme al marco técnico y jurídico aplicable. Para aquellas que aún no cuentan con servicios de revisión externa, establece que las instituciones cuyo monto total de activos sea igual o superior a 50.560.000 UDS deberán contratar una auditoría externa de sus estados financieros, mientras que aquellas cuyo monto sea inferior deberán contratar una certificación. Para esta

determinación debe utilizarse el valor de la Unidad de Desarrollo vigente al 31 de diciembre del período que se informa.

La disposición se configura a partir de la institución como sujeto obligado y del monto total de activos que le corresponde, y no en función de la cantidad de juegos de estados financieros que deba preparar. En ese sentido, los estados financieros constituyen la fuente de información para determinar su situación financiera y el monto de sus activos, mientras que la obligación prevista en el numeral 2.1.a) recae sobre la institución sometida a las Directrices. En consecuencia, para efectos de determinar el umbral y la modalidad de revisión aplicable, debe considerarse el monto total de activos reflejado en los estados financieros individuales de cada institución.

Lo anterior no afecta la obligación de preparar estados financieros consolidados cuando así corresponda conforme al marco de información financiera aplicable. La consolidación permite presentar la situación financiera y los resultados del conjunto conformado por la entidad controladora; por ello, tanto la obligación de consolidar como la determinación de las entidades que integran ese perímetro deberán establecerse conforme a dicho marco y a las disposiciones emitidas por la Dirección General de Contabilidad Nacional o por el regulador competente, según corresponda. Es decir, la preparación de estados financieros consolidados no genera, por sí misma, una aplicación adicional del umbral previsto en el numeral 2.1.a), sin perjuicio de que dichos estados deban someterse a auditoría externa cuando así lo exija otra disposición legal, reglamentaria, regulatoria, contractual o cualquier otra fuente jurídica aplicable.

IV. CONCLUSIÓN

El numeral 2.1.a) configura un esquema gradual de revisión externa en el que la certificación y la auditoría externa cumplen funciones distintas y complementarias. La certificación de estados financieros no equivale a una auditoría ni proporciona seguridad razonable o limitada sobre los estados financieros en su conjunto; su alcance debe responder al objeto definido por las Directrices y ejecutarse conforme a la normativa profesional aplicable. La auditoría periódica prevista para las instituciones que permanezcan sobre el umbral y la intensificación de la revisión ante una opinión modificada complementan y fortalecen el esquema de control.

La modalidad de revisión aplicable se determina respecto de cada institución y del monto de activos totales que le corresponde, por lo que el umbral se calcula con base en sus estados financieros individuales. La obligación de preparar estados financieros consolidados debe atenderse cuando corresponda conforme al marco de información financiera aplicable; sin embargo, su preparación no genera, por sí misma, una aplicación adicional del umbral previsto en el numeral 2.1.a), sin perjuicio de las obligaciones de auditoría externa que puedan recaer sobre dichos estados consolidados.

De esta manera se atiende su consulta, no sin antes recordar la importancia de registrarse y utilizar el Sistema de la Potestad Consultiva, disponible en nuestro sitio web

www.cgr.go.cr, de manera que podamos brindarle un servicio más oportuno y eficiente en la atención de sus gestiones.

Atentamente,

Jessica Víquez Alvarado
Gerente de Área

Tatiana Méndez Flores
Fiscalizadora

Rosaura Camacho Sánchez
Fiscalizadora

CGR Firmado digitalmente
Valide las firmas digitales

NCJ/TMF/RCS/SMG/AGC
P: 2026014309
Ce: Expediente
Ni: 14091-2026/15233-2026
G: 2026002973