



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

Al contestar refiérase a: **ID-102426**

AD-AFINPE-0121-2023

6 de noviembre de 2023

Máster

Marta Eugenia Esquivel Rodríguez, presidente

JUNTA DIRECTIVA-1101

Máster

Arturo Herrera Barquero, asesor de despacho

GERENCIA MÉDICA- 2901

Máster

Gabriela Artavia Monge, gerente a.i.

GERENCIA FINANCIERA - 1103

Licenciado

Erick Alberto Solano Viquez, director a.i.

DIRECCIÓN FINANCIERO CONTABLE – 1121

Ingeniero

Danilo Hernández Monge, subdirector

DIRECCIÓN TECNOLOGÍAS DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIONES -1150

Ingeniera

Giorgianella Araya Araya, directora

DIRECCIÓN SERVICIOS INSTITUCIONALES-1161

Licenciado

Eithel Giovanni Corea Baltodano, director a.i.

DIRECCIÓN FINANCIERA ADMINISTRATIVA-9121

Licenciado

Álvaro Rojas Loría, director

DIRECCIÓN INVERSIONES-9125

Ingeniero

José Miguel Paniagua Artavia, director a.i.

DIRECTOR ARQUITECTURA E INGENIERÍA-4402

Ingeniero

Gerardo León Solís, director

DIRECCIÓN PRODUCCIÓN INDUSTRIAL-8101

COMISIÓN INSTITUCIONAL NICSP

Estimados (as) señores (as):

ASUNTO: Oficio de Advertencia sobre la implementación de políticas contables y cambios en estimaciones contables y errores (NICSP N°3).

En acatamiento de las actividades consignadas en el Plan Anual Operativo de esta Auditoría Interna para el período 2023, y en cumplimiento de sus labores de fiscalización, asesoría y prevención, competencias establecidas en los artículos 21 y 22 inciso d) de la Ley General de Control Interno 8292, se realizó la evaluación sobre Implementación de la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público No.3 “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”, en la Caja Costarricense de Seguro Social, cuyos resultados derivaron en la emisión del presente oficio de advertencia.

En ese sentido, se procede a informar a la Administración Activa, aspectos relacionados con la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), a fin de que sean valorados para la toma de decisiones y acciones por ejecutar según sus competencias.

○ **Sobre las Políticas Contables Específicas**

La Auditoría Interna como parte de sus labores de seguimiento al proceso de implementación de las NICSP, ha evaluado periódicamente el grado de avance respectivo y la comunicación de los resultados que ha enviado la Administración a la Dirección General de Contabilidad Nacional (DGCN) como Ente Rector a nivel nacional.

En primera instancia, la DGCN diseñó una herramienta para medir el avance en la implementación denominada: “*Herramienta de Autoevaluación de la Aplicación de las NICSP*”, compuesta por una serie de enunciados basados en los párrafos de las NICSP, que la Administración debe evaluar y ponderar de acuerdo con lo instruido en dicho instrumento.

Al respecto en el informe AFINPE-113-2023 “Auditoría Financiera sobre el proceso de Implementación de las NICSP, relacionadas con la administración de la Propiedad, Planta y Equipo de la Institución”, esta Auditoría Interna, se refirió al porcentaje de avance de la NICSP No.3, en el cual señaló lo siguiente:

“Se determinó que la Institución no ha presentado un avance razonable en el proceso de elaboración de las Políticas Contables Específicas, de acuerdo con la matriz de autoevaluación al 31 de diciembre 2021, existe un avance del 91% en la implementación de la NICSP 3, sin embargo, esta situación difiere de la realidad si se considera que no se evidencia la elaboración de un catálogo de políticas contables específicas. El Área de Contabilidad Financiera indicó en la minuta de la sesión de trabajo del 11 de julio 2022, que las políticas contables existentes son las que aparecen en las notas a los Estados Financieros actuales, las cuales fueron analizadas por este Órgano de Fiscalización determinando que no presentan el alcance, complejidad y componentes técnicos suficientes para satisfacer los requerimientos de la Institución y de la NICSP N° 3.”

Esta situación se vuelve aún más preocupante cuando el 15 de mayo 2023, mediante oficio GF-DFC-1059-2023, el director financiero contable, en ese momento, comunicó al, Gerente Financiero (Coordinador Comisión NICSP), que el grado de avance de la citada norma es de un 91%, pese a que ya había sido informado de los resultados del informe de auditoría en mención.

Asimismo, el 22 de setiembre 2023 la Administración, mediante el oficio DFC-ACF-1385-2023 menciona que dentro de las NICSP pendientes de implementar, se encuentra la NICSP No. 3, con el mismo porcentaje de avance citado en el informe AFINPE-113-2022, es decir 91%, pese a que la Auditoría Interna había mencionado que no existe evidencia de la elaboración de al menos una política contable específica por parte de la Administración que reúna las condiciones mínimas para ser considerada como tal.

Por tanto, en el informe mencionado, se enumeran una serie de recomendaciones, de las cuales se trae a colación la norma No.1, dirigida al Coordinador de la Comisión Institucional de NICSP, en cuyos párrafos 7 y 8 indican:

“En línea con el punto anterior, se debe conformar un equipo especializado, que preste especial atención al proceso de revisión y determinación para establecer la aplicabilidad de las Políticas Generales vertidas en el Plan General de Contabilidad Nacional, versión 2021 y a partir de ese proceso, realizar la elaboración de las Políticas Contables Específicas. Este apartado es de significativa relevancia por cuanto, las Políticas que se determinen, regularán la totalidad del accionar institucional y establecerán los parámetros que deberán ser incluidos en el ERP.

En el equipo de trabajo deben involucrarse todas las Unidades pertinentes con criterio y conocimiento, de diferentes campos como contaduría, administración, economía, derecho, ingeniería (industrial, civil, informática, mantenimiento, etc.), arquitectura, medicina, entre otros, para establecer la aplicación de cada política. Una vez finalizado este proceso, deberán ser presentadas ante la Junta Directiva para su valoración y aprobación”.

Al respecto en consulta realizada a la Administración Activa sobre la atención a esa recomendación, indicaron mediante oficio GF-DFC-2094-2023 del 05 de octubre 2023, que la Dirección Financiero Contable ha remitido a la Gerencia Financiera una propuesta de estrategia de implementación para el abordaje de la adopción de las NICSP, replanteando una serie de acciones principalmente relacionadas con las políticas contables que seguidamente se indican:

“Creación de Subgrupos Técnicos: *Como parte de dicha Comisión, se deberá definir la creación de subgrupos de apoyo técnico por las unidades primarias de información. Estos equipos técnicos estarán integrados por representantes de las Unidades Técnicas generadoras de información, quienes en conjunto con los funcionarios adicionales (punto 2) atenderán el proceso de cierre de brechas para la adopción de las NICSP. Dentro de las funciones que estos equipos desarrollarán se incluye la revisión y adaptación de las políticas contables, así como la definición de los requerimientos técnicos necesarios para cada Norma.*

(...)

Grupo de Trabajo técnico a tiempo completo: *Presentar ante las autoridades competentes la dotación del recurso humano adicional, bajo el modelo de proyecto especial. Se estima - al menos - un total de 6 (seis) plazas profesionales tipo Profesional 3. Este grupo de trabajo será supervisado y coordinado por el Área Contabilidad Financiera, y deberá – una vez capacitado - iniciar con el proceso de cierre de brechas. El recurso humano estará asignado a tiempo completo al avance de la implementación. Dentro de las actividades que deberán desarrollar se encuentra:*

- *Revisión y actualización de las Matrices de Autoevaluación de Implementación, para definir el cierre de brechas por cada Norma.*
- *Revisión y definición de las políticas contables institucionales.*
- *Definición de los procedimientos técnicos necesarios para aplicarse en cada Norma.*
- *Revisión del Estado Financiero institucional, ajustando la información requerida en las notas a los estados financieros.”*

Dado lo anterior, se observa que la Administración en los últimos 3 meses ha realizado una serie de propuestas para la creación de las políticas contables específicas a nivel Institucional, como la creación de grupos técnicos, sin embargo, se evidencia a la fecha de este oficio, que ese tema está en proceso, sin que exista aún la conformación de los grupos de trabajo, situación esencial, debido a que son la base medular para el avance en la Implementación de las NICSP.

Además, se evidencia que no existe un avance significativo en la realización del catálogo de políticas contables específicas, por cuanto, la Administración se encuentra en el proceso de iniciar con las conformaciones de grupos técnicos como se indicó. Únicamente ha sido de conocimiento de esta Auditoría, la elaboración de un borrador para la política específica “NICSP 12- Inventario”, consignado en el oficio DFC-ACCAS-0035-2023 del 09 de febrero 2023, lo cual muestra un esfuerzo efectuado por la Administración, pero que denota estar en una etapa temprana o inicial en el proceso de su construcción.

Mediante oficio GF-DFC-2094-2023, el Lic. Erick Solano Víquez, director a.i. Financiero Contable informó lo siguiente:

“De esta manera, y pese a la capacidad limitada que adolece el Área Contabilidad Financiera y la Dirección Financiero Contable, puesto que ha debido combinarse la atención y desarrollo de la implementación de las NICSP en conjunto con la operativa diaria de la gestión contable; y pese a lo indicado por la Auditoría Interna, gracias a la colaboración brindada por el Banco Mundial con un experto se logró elaborar en el año 2022 una primera propuesta de políticas contables correspondientes a los elementos del Estado de Situación Financiera (Balance de Situación).

Este documento debe ser sometido a revisión en el seno de la Comisión Institucional, considerando que en dicho grupo de trabajo se contaría con la participación de representantes de diferentes instancias técnicas generadoras de información, y claramente partícipes en la revisión, adopción y tropicalización de las políticas.”

Referente a lo indicado por el director financiero, el documento en mención está compuesto básicamente por un índice y una serie de títulos o apartados que en apariencia serían utilizados como formato de las políticas, limitándose únicamente a esa función (formato), por cuanto, no evidencia la elaboración de al menos una política contable.

Con base en lo anterior, es esencial mencionar la importancia de disponer de un catálogo de políticas contables específicas, por varias razones, entre las cuales se señalan las siguientes:

- Ayudan a garantizar que la Institución cumpla con los estándares contables y las regulaciones financieras aplicables, como las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, por cuanto, es esencial para evitar sanciones legales, multas y problemas con los reguladores.
- Establecer cómo se deben registrar y presentar los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Esto crea coherencia en la forma en que se manejan los datos financieros a lo largo del tiempo y facilita la integridad con la información que se debe presentar a nivel país.
- La consistencia en la aplicación de políticas contables específicas permite a los usuarios de los estados financieros, como la Junta Directiva, analistas, gerentes, entre otros, tomar decisiones más informadas y precisas sobre la salud financiera de la Institución y su desempeño.
- Promueve la transparencia en la presentación de los estados financieros, lo que aumenta la confianza en la CCSS y su capacidad para rendir cuentas.
- Al definir políticas contables específicas, se puede identificar y abordar de manera proactiva riesgos potenciales relacionados con el registro, medición y presentación de informes y estados financieros.

En resumen, una política contable específica es esencial para establecer un marco sólido que garantice la consistencia, precisión y cumplimiento normativo en la contabilidad y presentación de informes financieros Institucionales, trayendo beneficios al proporcionar información financiera confiable y útil para la toma de decisiones.

- **Sobre la Matriz de Autoevaluación del avance en la Implementación de NICSP**

La Matriz de Autoevaluación es un instrumento creado por la Dirección General de Contabilidad Nacional, destinado a medir el grado de avance del proceso de implementación de NICSP dentro de las instituciones públicas de forma trimestral.

En relación con dicho instrumento, esta Auditoría ha realizado una revisión de la integridad y valoración de los enunciados vertidos en la herramienta para las NICSP No.3, 16, 17 y 21, determinando que los porcentajes de avance, no concuerdan con la realidad del proceso de implementación, en el caso de la NICSP No. 3, como se indicó, el mismo presenta un porcentaje de cumplimiento del 91%, a pesar que ha quedado evidenciado que no existen políticas contables específicas que hayan sido elaboradas a partir del levantamiento de los procesos relacionados con la tarea o actividad analizada, la redacción explícita del tratamiento contable a implementar, así como la descripción de la política como tal, atributos que deben observarse en cada una de las políticas específicas que establezca la Institución.

Similar situación se evidenció en el informe AFINPE-113-2022 del 12 de diciembre 2022, donde se determinó que la Administración asignó un 80% de avance a la implementación de la NICSP No.17, pese a que la Auditoría aplicando los mismos lineamientos establecidos por la DGCN, determinó un 56%, es importante mencionar, que ese porcentaje se alcanza conforme lo instruido por el Ente Rector, sin embargo, es criterio de esta Auditoría, que el porcentaje podría ser menor si se revisa el cumplimiento total de lo instruido en cada párrafo de la norma, por cuanto la herramienta de la DGCN permite ponderar acciones de baja o nula repercusión.

Otra situación a considerar son los diferentes procedimientos diseñados por la Administración en procura de continuar con el proceso de implementación, los cuales deben ser revisados y analizados con el debido cuidado que requiere, por cuanto, serán quienes conduzcan al desarrollo de diferentes actividades que van a repercutir en el éxito de los objetivos, por ejemplo, en el informe AFINPE-123-2022, "Auditoría de carácter especial relacionada con el avance del Proyecto estratégico Institucional denominado: "Plan de Innovación para la mejora de la gestión Financiera, Administrativa y Logística de la CCSS basado en soluciones tecnológicas", se evidenció la elaboración del documento denominado "Protocolo actualización valores de los terrenos institucionales GA-DSI-ACA-PC-002", indicándose lo siguiente:

"Se determinó que la Administración ha diseñado un protocolo para la actualización del valor de los terrenos de la Institución, mediante la aplicación de una metodología que no está en función de lo que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, además de aplicar factores que no permiten demostrar razonablemente la procedencia del cálculo."

Al respecto la Auditoría recomendó la corrección de la herramienta, la cual en apariencia no ha sido finalizada, en este mismo orden de ideas, es importante analizar ejemplos como este, ya que podrían existir otros instrumentos creados con la mejor intención, pero que presentan oportunidades de mejora que eventualmente generarían inconvenientes e información con sesgos o inconsistencias.

En el informe AFINPE-113-2022, este Órgano de Fiscalización y Control efectuó el mismo procedimiento con la NICSP No.21 "Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo", verificando que el porcentaje de cumplimiento ascendía a un 13%, mientras que la Administración lo ubicó en un 24%.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

Especial situación se observa con la NICSP No.16 “Propiedad de Inversión”, la cual de acuerdo con la Matriz de Autoevaluación al 31 de diciembre 2021, presentaba un porcentaje de avance del 94%, sin embargo, esta Auditoría determinó que la totalidad de los registros de propiedades, catalogadas como “Propiedades de Inversión”, no cumplían con los criterios de la norma, evidenciando que no se había realizado una implementación adecuada de la NICSP No.16, debiendo la Administración reclasificar posteriormente la totalidad de la información consignada en las cuentas respectivas.

Referente a la labor de llenado de la Matriz de Autoevaluación, esta función ha sido asumida en su totalidad por el Área Contabilidad Financiera, sin disponer de la participación de otras Unidades que vengan a evaluar y opinar desde su punto de vista experto, evidenciando un sesgo significativo en los resultados que se comunican a la DGCN. Este tema desde el 21 de octubre 2021 pasó a ser responsabilidad de la Comisión Institucional de NICSP, la cual no ha realizado acciones tendientes a revisar y corregir los porcentajes de avance del proceso de implementación, tal como se evidenció en el oficio GF-DFC-2098-2023 del 05 octubre 2023, suscrito por Lic. Erick Solano Víquez, Director Financiero a.i., donde comunicó al Dr. Manuel León Alvarado, Director Programa por Resultados Caja -Banco Mundial, los mismos porcentajes de avance citados en este documento, con fecha de corte setiembre 2023, demostrando un incumplimiento a las instrucciones emitidas por la Gerencia General mediante oficio GG-3511-2021 de esa fecha y lo recomendado por la Auditoría en el informe AFINPE-113-2022.

A la luz de las significativas oportunidades de mejora y porcentajes de avance real en el proceso de implementación, reviste especial importancia considerar que la Dirección General de Contabilidad Nacional el 28 de julio 2023 comunicó mediante la directriz MH-DGCN-DIR-OF-0513-2023 la realización de un trabajo especial relacionado con la Matriz de Autoevaluación dónde señaló, entre otros aspectos:

- La Contabilidad Nacional realizará un estudio del grado de avance a nivel de entes contables por medio de la Matriz de Autoevaluación NICSP. Dicho análisis requiere de información técnica de calidad, la cual estará ligada a lo que se presente en la Balanza de Apertura el 01 de enero 2024, y que será un insumo para fiscalizar.
- Este trabajo es responsabilidad del Máximo Jerarca y de la Comisión Institucional NICSP, el cual será enviado a la Contabilidad Nacional mediante oficio y con la firma de todos esos responsables, junto con la Matriz de Autoevaluación y Planes de Acción.
- Los datos incluidos en la matriz de autoevaluación deben ser congruentes con el seguimiento de los planes de acción, y de lo que falta por cumplir con un cronograma y responsables, matriz que debe ser analizada y llenada cumpliendo con todos los requerimientos.
- En caso de no cumplir con lo establecido la DGCN en cuanto al envío de la información no se recibirá y se enviaría por parte de ellos un oficio de incumplimiento y así se notificaría en el expediente digital de la Caja.

Lo anterior, deja de manifiesto que el proceso de llenado de la Matriz de Autoevaluación presenta un reto significativo para la Administración, por cuanto debe ser dirigido por la Comisión Institucional de NICSP, a partir de la articulación y vinculación suficiente que permita la participación de todos los actores necesarios, contando con el apoyo y respaldo de la Junta Directiva y el Cuerpo Gerencial.

Los resultados obtenidos por esta Auditoría, demuestran que el porcentaje global de implementación podría estar sobredimensionado, situación que preocupa por cuanto se debe considerar que a partir de enero 2024, la Institución deberá presentar la Balanza de Apertura (este tema se abordará posteriormente en este documento), reflejando la implementación total de las normas que no tienen “transitorio” a diciembre 2023, siendo la NICSP No.3 una de ellas y que como se indicó, tiene un porcentaje de avance significativamente menor al reportado, donde no ha sido posible observar una sola política particular con los atributos suficientes para ser considerada como completa y satisfactoria a las necesidades de la Institución.

No está de más indicar que, al utilizar una política contable específica, lo que se espera es conocer los principios, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos específicos que la Institución adoptó para la elaboración y presentación de sus estados financieros, es decir, las reglas y parámetros sobre los que se diseñará el tratamiento contable de toda la información generada por la Institución.

- **Sobre la inclusión del Proyecto de implementación de las NICSP en el Portafolio de Proyectos Estratégicos Institucional.**

Como se ha indicado en productos anteriores de esta Auditoría la implementación de las NICSP debió concebirse como un Proyecto Estratégico Institucional, que permitiera el involucramiento de todas las Unidades que conforman la Institución y con el papel protagónico de la Junta Directiva y Gerencias, generando un sentimiento de pertenencia en cada colaborador para participar activamente en el proceso de implementación de las NICSP.

Sin embargo, esta situación no ocurrió y transcurridos más de 13 años desde el acuerdo tomado por la Junta Directiva en el artículo 8, de la sesión 8458, del 29 de julio 2010, donde instruyó a la Gerencia Financiera para que procediera con las coordinaciones correspondientes, dentro de las cuales está: “Acuerdo segundo: Iniciar el proceso de adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad aplicables al Sector Público (NICSP)” (...), sigue sin reconocerse este proceso de implementación como un Proyecto Estratégico Institucional.

Deben la Junta Directiva, Gerencias y la Comisión Institucional de NICSP, establecer las acciones necesarias que estén acordes a la relevancia de la definición adecuada de las líneas de acción, responsables, productos y recursos para cumplir con los objetivos institucionales, que en apariencia a la fecha de emisión de este documento, continúa sin tener claridad de las tareas y obligaciones que corresponden a cada Unidad para el cumplimiento de la Implementación de NICSP al 2024.

En el oficio GF-DFC-2094-2023, del 05 de octubre 2023 emitido por el Lic. Erick Solano Víquez, director de la Dirección Financiero Contable, expresa:

“Con respecto a la incorporación dentro del Portafolio de Programas y Proyectos Estratégicos de este proceso, esta Dirección se encuentra valorando la viabilidad de incorporar o no dentro del portafolio de proyectos estratégicos la adopción de este marco contable, considerando las actividades y procesos asociados que deben cumplirse para concluir satisfactoriamente con su inclusión”

Adicionalmente el 09 de octubre 2023, se le realiza una entrevista al Lic. Solano Víquez, en la cual menciona:

“(...) pese a los esfuerzos realizados a nivel de esta Dirección no ha sido posible concretar la inclusión de este proceso de adopción dentro del Portafolio de Programas y Proyectos Estratégicos, considerando la incertidumbre que existe todavía en variables como el modelo de dotación de plazas a utilizar y las actividades, los cambios en la fecha de inicio de la solución informática ERP y procesos asociados que deben cumplirse para concluir satisfactoriamente con su inclusión, esta Dirección se encuentra valorando la viabilidad de incorporar o no dentro del portafolio de proyectos estratégicos la adopción de este marco contable”.

Lo indicado, es un tema que preocupa a esta Auditoría por cuanto, pese a los diferentes informes y oficios donde se han resaltado diversas desviaciones, errores e inconsistencias en el proceso de implementación de las NICSP, como, por ejemplo:

- Ausencia del establecimiento de la Gobernanza del proyecto.
- Comisión Institucional de NICSP que ha incumplido con las funciones asignadas desde la Gerencia General.

- Identificación de acciones en su mayoría del Área de Contabilidad Financiera, sin la participación de otras Unidades o Gerencias.
- Ausencia de un proceso de Gestión de Cambio.
- Presentación de resultados globales presuntamente sobreestimados al Ente Rector mediante la Autoevaluación.
- Elaboración de una matriz de responsabilidades que no involucra a todos los actores de la Institución, ni identifica las áreas, procesos y tareas que deben considerarse dentro de la misma.
- Falta de capacitación en NICSP de las Unidades Técnicas que deben dirigir el proceso de implementación.
- Retraso en el cumplimiento de los plazos establecidos por el Ente Rector.

En ese sentido, se continúa sin establecer una formalidad suficiente que permita esperar razonablemente que el proceso de implementación se consolide en cumplimiento de todos los requerimientos que exige la Norma, el Ente Rector y las necesidades u objetivos de la Institución.

Es importante señalar que a criterio de esta Auditoría la implementación de las NICSP debe desarrollarse y conducirse desde la Alta Gerencia para que se dirija, controle y permita cumplir con las metas estratégicas y operativas del proyecto.

Es importante mencionar que entre julio y octubre 2023 se ha logrado evidenciar el desarrollo de una serie de acciones que en apariencia, favorecen el avance del proceso de implementación, entre estas, la denominada: "Propuesta de abordaje para la Gobernanza en la Implementación de las NICSP, en la CCSS", promovida por la Dirección Financiero Contable, la cual consta de 8 ejes principales:

1. Reactivación inmediata de la Comisión para la Implementación de las NICSP
2. Presentación de Informes Trimestrales ante el Concejo de Gerentes
3. Propiciar un acercamiento con la Dirección General de Contabilidad Nacional
4. Creación de Subgrupos Técnicos
5. Capacitación y acompañamiento técnico
6. Grupo de Trabajo técnico a tiempo completo
7. Puesta en producción de la Solución ERP
8. Incorporación dentro del Portafolio de Programas y Proyectos Estratégicos

Dicha propuesta ofrece componentes y lineamientos que podrían ser favorables, pero será competencia y obligación de la Comisión Institucional de NICSP su adopción, abordaje y desarrollo, en conjunto con otras decisiones que acuerpen lo propuesto, de forma que se instrumentalice, ejecute y sea medido a partir de resultados reales y tangibles, por cuanto, de no realizarse de esta manera, se podría estar frente a una propuesta más y no ante una solución al retraso que presenta el proyecto de implementación de las NICSP.

○ **Sobre la Balanza de Apertura**

La NICSP No.33 “Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación”, señala: “Estado de situación financiera de apertura (Opening statement of financial position) es el estado de situación financiera de una entidad que adopta por primera vez las NICSP en la fecha de adopción de las NICSP”.

Para la adopción de las NICSP, la Dirección General de Contabilidad Nacional, diseñó la “Balanza de Apertura conforme a las NICSP”, denominándola un documento complementario de los estados financieros, donde el ente contable una vez realizados una serie de procesos, establece los **saldos contables iniciales**, conforme a las NICSP y a las Políticas Contables Generales.

Según el Ente Rector, los saldos iniciales en la balanza de apertura deben estar preparados al 01 de enero 2024 y calendarizó como fecha de presentación **el 15 de febrero 2024**.

De acuerdo con las directrices emitidas por la DGCN, específicamente la DCN-0002-2021 del 03 de marzo 2021 y la DCN-0003-2022 del 25 de marzo 2022, estableció el 31 de diciembre 2023, como fecha de adopción de las normas que no tienen plazos transitorios de las NICSP versión 2018 y el cumplimiento del 100% de la normativa, al cierre del periodo contable del 2024.

En este sentido, las NICSP que deberían estar implementadas al 31 de diciembre 2023, se muestran en el siguiente cuadro:

**Cuadro No
01- NICSP sin transitorio Fecha implementación
31 de diciembre 2023**

No. NORMA	NOMBRE DE LA NORMA
NICSP 2	Estado de Flujos de Efectivo
NICSP 3	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
NICSP 4	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera
NICSP 9	Ingresos de Transacciones con Contraprestación
NICSP 11	Contratos de Construcción
NICSP 14	Hechos Ocurridos Después de la Fecha de Presentación
NICSP 24	Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros
NICSP 28	Instrumentos Financieros: Presentación
NICSP 30	Instrumentos Financieros: Información a Revelar
NICSP 33	Adopción Por Primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo)

Fuente: Elaboración propia.

Según las directrices del Ente Rector, las normas que se citan en el cuadro anterior no tienen transitorio, por ende, deberían estar implementadas en un 100% al cierre del periodo contable diciembre 2023, entre la cuales se cita la NICSP No.3 “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”, la cual como se indicó es probable que no esté implementada para esa fecha y si se considera que esta norma es base para el establecimiento de las políticas específicas que la Institución debe elaborar, a partir de las Políticas Generales, el retraso en su adopción podría afectar la implementación tanto de las normas que deben presentarse a diciembre 2023 como las sujetas a un plazo transitorio.

Por otra parte, las normas que tienen plazos transitorios tienen como fecha de implementación diciembre 2024, la cuales se citan en el siguiente cuadro:

Cuadro No. 02
NICSP con transitorio Fecha implementación
31 de diciembre 2024

No. NORMA	NOMBRE DE LA NORMA
NICSP 1	Presentación de Estados Financieros
NICSP 5	Costos por Préstamos
NICSP 12	Inventarios
NICSP 13	Arrendamientos
NICSP 16	Propiedad de Inversión
NICSP 17	Propiedad, Planta y Equipo
NICSP 18	Información Financiera por Segmentos
NICSP 19	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
NICSP 20	Información para Revelar sobre Partes Relacionadas
NICSP 21	Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo
NICSP 23	Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)
NICSP 26	Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo
NICSP 29	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
NICSP 31	Activos Intangible
NICSP 34	Estados Financieros Separados
NICSP 35	Estados Financieros Consolidados
NICSP 36	Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos
NICSP 39	Beneficios a los Empleados

Fuente: Elaboración propia.

Para la adopción de este marco normativo, los Entes deberán realizar una serie de actividades, para preparar la información requerida conforme a las NICSP, para lo cual en la NICSP No.33 párrafo 20, señala que, para el **Estado de Situación Financiera de Apertura**, deberá realizar lo siguiente:

- “Reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NICPS;
- No reconocer partidas como activos o pasivos si las NICSP no lo permiten;
- Reclasificar partidas reconocidas como un tipo de activo, pasivo o componente de los activos netos/patrimonio según las bases de contabilización anteriores, pero que, conforme a las NICSP son un tipo diferente de activo, pasivo o componente de los activos netos/patrimonio; y
- Aplicar las NICPS al medir todos los activos y pasivos reconocidos.”

En línea con lo que señala el marco normativo, la DGCN ha manifestado acciones que los Entes contables deben cumplir para el proceso de implementación de las NICSP y para la presentación de la Balanza de Apertura, al 15 de febrero 2024.

Para cumplir con lo anterior, son procesos iniciales que deben realizarse en la implementación: el reconocimiento y medición de todos los activos y pasivos que cumplan con las exigencias de las NICSP, con base en la aplicación del principio del Devengo, la presentación de información presupuestaria en los Estados Financieros (NICSP 24) y Estados de Flujo de Efectivo (NICSP 2).



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

Otro componente esencial, es la depuración de los activos y pasivos que se hayan reconocido previamente, los cuales deben estar preparados al 31 de diciembre 2023, donde debió haberse establecido una estrategia de depuración, aprobada por la Comisión Institucional de NICSP, indicando los mecanismos formales, que proporcionen las bases que se ejecutarán para determinar la cancelación de saldos y presentación razonable de cifras, garantizando que sea un ejercicio ordenado y debidamente normado. Dicho proceso de depuración debe quedar consignado en actas, así como en una nota que deberá adjuntarse a la Balanza de Apertura.

Sin embargo, estas acciones no fueron lideradas por la Comisión, ya que como se indicó en el informe AFINPE-113-2022, no se evidenciaron acciones efectuadas por ese grupo colegiado durante el 2021 y 2022, tendientes a dirigir los procesos de implementación establecidos por el Ente Rector.

Referente al proceso de depuración de saldos que lleva a la confección de asientos de ajustes y reclasificaciones, considerando los activos y pasivos conforme a las NICSP, las Políticas Contables Generales y las Políticas Contables Específicas, con el fin de incluirlos en la Balanza de Apertura, esta Auditoría no evidenció un proceso formal propuesto desde la Comisión como correspondía o al menos desde la Gerencia Financiera, no obstante, se identificó el Entregable P1.11 “Metodología de aplicación de depuración de saldos”, relacionado con el Proyecto “ERP”, el cual de acuerdo con el informe AFINPE-123-2022 del 16 de diciembre 2022 señala:

“(...) Se evidenció que la Administración está formulando un documento de trabajo denominado “Metodología de aplicación por una única vez para la revisión, conciliación y depuración de saldos contables” con el propósito de normar y establecer institucionalmente, la aplicación de una única vez ajustes en las cuentas contables por cobrar y por pagar que presenten saldos en el Mayor Auxiliar y Balance General de Situación y que por su condición especial no se encuentran incluidas en alguna guía o metodología para su debido registro, control, manejo y/o depuración de cuentas; y de esta manera presentar el saldo real al momento de ser trasladados al nuevo ERP (Enterprise Resource Planning).

Del borrador del documento se pudo valorar la ausencia de niveles gerenciales para su aprobación, en la depuración de cuentas por cobrar con saldo deudor se requiere la inclusión del tema de condonación de deudas que se propone trasladar a patrimonio, así como, para los saldos sin respaldos, la metodología propone su depuración con una declaración jurada cuando no se tiene evidencia del movimiento de un asiento contable, no obstante, es importante que además de la declaración jurada se indique las acciones administrativas de las razones que provocaron la ausencia del respaldo documental relacionado con estos ajustes.”

En el mismo informe se puede observar en el numeral 6.4 el entregable “P1.06 Preparar inventario y valuación de activos fijos”, donde se estableció lo siguiente: “Se determinó que la Administración ha diseñado un protocolo para la actualización del valor de los terrenos de la Institución, mediante la aplicación de una metodología que no está en función de lo que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, además de aplicar factores que no permiten demostrar razonablemente la procedencia del cálculo”. Situación que como se indicó en el numeral anterior, tampoco ofrece el cumplimiento de los objetivos de depuración de cuentas, por cuanto está mal diseñado.

Como se puede observar, existe una desvinculación entre el papel que debe cumplir la Comisión Institucional de NICSP y los entregables del Plan de Innovación, donde debería existir un trabajo conjunto que permita el alcance de los objetivos comunes, donde la Unidad Técnica Competente sea quien establezca el camino a seguir para la depuración, conciliación y corrección de saldos.

En el mismo orden de ideas, para la Dirección General de Contabilidad Nacional, los Entes contables de las Instituciones Públicas, se encuentran en un proceso de transición de este marco normativo, el cual inició con la adopción de la versión 2018 de las NICSP en marzo 2021, implementando aquellas normas que no tienen plazo “transitorio” y finalizando con la presentación de la Balanza de Apertura, el 01 de enero 2024, como se puede observar en la siguiente línea de tiempo:

Imagen No.1
Línea de tiempo período de implementación



Fuente: Elaboración propia con datos de la Dirección General de Contabilidad Nacional.

Con la presentación de la Balanza de Apertura, inicia otro periodo transitorio y recta final, para cumplir con el 100% de las NICSP que tienen una fecha “transitoria”, culminando el 31 de diciembre 2024, hasta ese momento las Instituciones pueden hacer la “declaración explícita y sin reservas” de conformidad con las NICSP. Esta implementación, se da por concluida una vez que se emitan los “Primeros Estados Financieros Comparativos”, el cual esta calendarizado el 31 de diciembre 2025.

Sobre el cumplimiento que debe realizar la Institución en el proceso de implementación, mediante oficio GF-DFC-2094-2023, del 05 de octubre 2023, la Administración manifestó que se encuentra desarrollando una estrategia para el abordaje de la implementación, de lo cual vislumbran que el desarrollo de esta supere la fecha establecida por la DGCN, indicando las siguientes fechas:

Cuadro N° 03
Propuesta de estrategia para abordar el proceso de implementación NICSP

Año	Actividades
2024	Capacitación y actualización Desarrollo políticas contables con el experto. Conciliación y actualización saldos
2025	Inicio ERP Aprobación del marco de políticas contables con base NICSP Estado Situación Financiera Apertura
2026	Adopción y emisión Estados Financiero con base a NICSP
2027	Emisión de estados financieros comparativos con base NICSP

Fuente: Área Contabilidad Financiera

Como se expuso, la Institución debe generar sus primeros estados financieros con base en NICSP al cierre del período 2024 y para el 31 de diciembre 2025, presentar su segundo estado financiero con base en estas normas, de forma que permita cumplir con la presentación de dos estados financieros comparables; sin embargo, con base en los retrasos en el proceso de implementación expuestos por esta Auditoría en los diferentes productos citados, así como en la estrategia mencionada por la Administración, los plazos establecidos por el Ente Rector van a ser incumplidos por la Institución, lo cual puede generar el riesgo de recibir eventuales sanciones por parte de los Entes de Fiscalización Superior.

Lo anterior, obliga al replanteamiento de acciones que permitan ajustar los plazos de entrega a las fechas establecidas por al DGCN o en su defecto, de realizar un acercamiento y negociación con la DGCN donde se le presente un plan de acción viable y conciso en el que se solicite una prórroga razonable para atender el proceso de implementación de las NICSP como corresponde.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

Como se ha señalado, el liderazgo en cuando al proceso de implementación ha recaído sobre el Área de Contabilidad Financiera y en menor medida en la Dirección Financiero Contable, situación que no favorece al avance requerido, siendo urgente el involucramiento de la Comisión Institucional de NICSP.

Mediante el oficio GF-3285-2023, del 30 de agosto 2023, la Licda. Gabriela Artavia Monge, Gerente Financiera comunicó a la Máster Marta Eugenia Esquivel Rodríguez, Presidente Ejecutiva, la actualización de los nombres de los integrantes que conformarán la Comisión Institucional de NICSP, en la que se destaca que la Coordinación recae sobre el Director Financiero Contable, quien a criterio de esta Auditoría no debería desempeñar el cargo, si no por el contrario, debería designarse a la Gerente Financiera en dicho puesto, por cuanto las decisiones que nazcan del seno de la Comisión, repercutirán en toda la Institución y se requiere del musculo y articulación de la Gerencia Financiera para lograr la intermediación necesaria con los demás Gerentes en la implementación de los acuerdos tomados.

Consideraciones finales

Un proyecto como la implementación de las NICSP debe observarse a partir de la ejecución de un modelo de Gobernanza apropiado, robusto y plenamente establecido, que ofrezca un direccionamiento estratégico, donde se controle y administre el cumplimiento de las metas institucionales y operativas de este.

Se considera que un hecho fundamental para el éxito del proceso es la vinculación de todos los funcionarios de la Caja, que en forma conjunta y armónica desarrollen las actividades necesarias para alcanzar un objetivo común.

Al analizar los resultados que ha alcanzado la Administración y compararlo con los plazos de cumplimiento establecidos por la Ley 9635 “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas” y el Ente Rector, se observa un panorama significativamente difícil, crítico y complejo para que la Institución pueda cumplir con lo establecido.

Esta Auditoría mediante la emisión de diferentes productos tales como: **ASF-93-2018** del 17 de agosto 2018 “Auditoría de carácter especial sobre el proceso de adopción e implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público”, **ASF-124-2020** del 27 de octubre 2020, “Auditoría de carácter especial sobre el proceso de adopción e implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, **AS-ASF-2161-2021** del 07 de octubre 2021, “Oficio de Asesoría sobre el avance en la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad Sector Público”, **AFINPE-123-2022** del 16 de diciembre 2022, Auditoría de carácter especial relacionada “Plan de Innovación para la mejora de la gestión Financiera, Administrativa y Logística de la CCSS basado en soluciones tecnológicas” y **AFINPE-113-2022** del 12 de diciembre 2022, “Auditoría Financiera sobre el proceso de Implementación de las NICSP, relacionadas con la administración de la Propiedad, Planta y Equipo de la Institución”, ha evidenciado un rezago en el cumplimiento del proceso de implementación, así como la urgencia de establecer un liderazgo que instaure el camino a seguir y la necesaria dotación de recurso humano y financiero para fortalecer los equipos que deben hacer frente al proceso.

Aunado a lo anterior, es indispensable que la Comisión Institucional de NICSP tenga un papel más protagónico en este tema, debido a que fue el Órgano conformado por la Gerencia General, para liderar esta Implementación de NICSP, por cuanto todo incumplimiento a lo que dictan las Normas, la Ley y el Ente Rector recae sobre ella. La Comisión no solamente es un equipo con una tarea de conducción del proceso de implementación, si no, el líder principal y estratégico que debe llevar a la Institución por el camino de la modernización de la información financiera, que permita la elaboración de Estados Financieros íntegros, confiables, con estándares internacionales, comparables y oportunos.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

En este sentido la Comisión debe acelerar el proceso de toma de decisiones para el abordaje y cumplimiento de su función, a fin de que se logre desarrollar las acciones necesarias para alcanzar finalmente el 100% de la implementación de las NICSP en un tiempo prudente, debido a que la Administración ha manifestado que las fechas establecidas por el Ente Rector van a ser superadas.

Asimismo, la Gerencia Financiera, quien debe ostentar la Coordinación de la Comisión Institucional de NICSP, debe extremar esfuerzos para concretar la inclusión del Proyecto de Implementación de las NICSP en el portafolio de Proyectos Estratégicos Institucionales, de manera que se establezca una formalidad suficiente que permita definir adecuadamente las líneas de acción, responsables, productos y recursos, así como la visualización de la ruta donde se logre identificar las tareas prioritarias y concientizar la responsabilidad que le atañe a cada una de las Unidades según sus competencias. Igualmente, al incorporarse este proyecto en el portafolio estratégico se tendría trazabilidad y monitoreo del avance del proceso, la identificación de riesgos o desvíos en su hoja de ruta y cumplimiento de sus objetivos, lo cual permiten una toma de decisiones oportuna.

Por otra parte, este Órgano de Fiscalización y Control, recalca la importancia de que la Comisión Institucional de NICSP establezca una estrategia para que pueda analizar y aplicar la “Matriz de Autoevaluación”, cumpliendo con todos los requerimientos respectivos, para detectar las brechas que dificultan el cumplimiento de esta normativa, máxime que este es un instrumento utilizado por el Ente Rector para medir el avance en el proceso de Implementación de NICSP por parte de la Institución, por lo que será la base de comparación con respecto al contenido de la “Balanza de Apertura” que debe presentarse el 15 de febrero 2024 y de no mostrar un **progreso real**, puede acarrear oficios de incumplimiento, rechazo de la información o consecuencias relacionadas con el establecimiento de eventuales sanciones, así como afectaciones directas en la presentación de Estados Financieros con base en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a Organismos Internacionales.

En razón que la Administración en apariencia no cumplirá con los plazos establecidos para la Implementación de las NICSP, es necesario que realice un acercamiento con la DGCN para presentar una propuesta concreta, que le permita exponer la hoja de ruta a seguir y que a su vez le facilite garantizar razonablemente su cumplimiento, con el objetivo de obtener una prórroga acorde a los requerimientos y necesidades de la Institución.

Es importante que se recuerde en todo momento, que la Caja es la Institución más grande y compleja del Estado, con la mayor diversidad de procesos que pueden observarse desde la aprobación de un crédito hipotecario hasta el trasplante de un órgano vital, así como desde el otorgamiento de una pensión por orfandad hasta el aseguramiento de un trabajador independiente o desde la colocación de una inversión en un puesto de bolsa hasta la construcción de un hospital, por lo que no se puede medir el grado de avance de igual forma que con otras Instituciones significativamente menos complejas.

En virtud de lo anterior, esta Auditoría Interna previene y advierte la situación indicada en el presente oficio a la Gerencia Financiera y Comisión Institucional de NICSP, a fin de aportar elementos de juicio adicionales que coadyuven con la adecuada toma de decisiones, que fortalezca y materialice el proceso de adopción e implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, desde la ejecución de una Gobernanza efectiva donde se observe el liderazgo y acompañamiento que requiere la Institución, realizando una vinculación integral de todas las Unidades que conforman la Caja. Deberá considerar las recomendaciones e instrucciones contenidas en los documentos emitidos por esta Auditoría, así como las observaciones vertidas en este oficio, de forma que concrete el alcance de los objetivos institucionales y se dejen de realizar acciones aisladas que no han generado mayor impacto y avance en el proceso de implementación.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

Al respecto se deberá informar a esta Auditoría Interna sobre las acciones ejecutadas para la administración del riesgo y atención de la situación comunicada, en el **plazo de 1 mes** a partir del recibido del presente documento.

Atentamente,

AUDITORÍA INTERNA

M.Sc. Olger Sánchez Carrillo
Auditor

OSC/RJS/ACC/EVG/ACMO/FZC/NPS/lbc

- C. Ingeniera Susan Peraza Solano, directora, Dirección Planificación Institucional - 2902.
Licenciado Edgar Ramírez Rojas, jefe, Área Contabilidad Financiera, Dirección Financiero Contable-1121.
Auditoría - 1111

Referencia ID-102426