



Al contestar refiérase a: **ID-105719**

**AS-AFINPE-0119-2023**

11 de diciembre de 2023

Máster

Gabriela Artavia Monge, gerente a.i.

**GERENCIA FINANCIERA-1103**

Licenciado

Erick Alberto Solano Víquez, director

**DIRECCIÓN FINANCIERO CONTABLE-1121**

Estimado(a) señor (a):

**ASUNTO: Oficio de Asesoría sobre la emisión de los Estados Financieros Auditados.**

De conformidad con las potestades y competencias que le confieren a los Órganos de Fiscalización y Control, los artículos 21 y 22 de la Ley General de Control Interno y en cumplimiento del Plan Anual Operativo de la Auditoría Interna para el 2023, se procede a emitir algunas consideraciones relacionadas con la emisión de los Estados Financiero Auditados del Seguro de Salud (SEM); Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte (RIVM) y Régimen No Contributivo de Pensiones (RNCP), a cargo de la firma de Auditoría Externa Deloitte & Touche, S.A.

### 1. Antecedentes

La institución a través de la Gerencia Financiera suscribió el 14 de setiembre de 2021, el contrato DFC2021-000003 con la firma de Auditoría Externa Deloitte & Touche, S.A., originado de la Licitación Nacional 2020LN-000001-1121, con el fin de contratar servicios profesionales de Auditoría Externa para los Estados Financieros, el Atestiguamiento de la Liquidación Presupuestaria, Tecnologías de Información y de Riesgos para el Seguro de Salud (SEM), Invalidez, Vejez y Muerte (IVM) y Régimen No Contributivo de Pensiones (RNCP), con vigencia de un (1) año, con prórrogas facultativas hasta por tres (3) períodos adicionales de un (1) año cada uno, para un total de contratación de hasta cuatro (4) años.

En el marco de esta contratación, el Lic. Luis Rivera Cordero, entonces director de la Dirección Financiero Contable suscribió el oficio GF-DFC-0816-2023 del 11 de abril del 2023, donde se establece el cronograma de actividades para la segunda visita de la Auditoría Externa, en el cual se observa específicamente para la entrega de los Estados Financieros de los regímenes (SEM, IVM, RNCP) el 11 de setiembre del 2023.

Expuesto lo anterior, la Máster Marta Eugenia Esquivel Rodríguez Presidente Ejecutiva mediante el oficio PE-3791-2023 del 20 de setiembre del 2023, dirigido a la Lcda. Gabriela Artavia Monge, gerente a.i. de la Gerencia Financiera, externó la siguiente petición en relación con la auditoría de Estados Financieros desarrollada por el proveedor Deloitte & Touche S.A., a saber:

*"(...) esta Presidencia Ejecutiva considera necesario que esa Gerencia, dentro del ámbito de sus competencias, valore y realice los ajustes necesarios en el contrato actual que permita a dicha Auditoría Externa ahondar aún más en las afectaciones que pudieron haber surgido tras el ciberataque, y que pudieron afectar tanto la continuidad del negocio, como en movimientos contables inusuales o anómalos en cuanto a su magnitud y procedencia, que pudieran afectar la credibilidad de los estados financieros y su función de revelar adecuadamente la situación financiera del Seguro de Salud."*

En atención a lo requerido por la Presidencia Ejecutiva, el Lic. Erick Solano Víquez, director de la Dirección Financiero Contable emitió el oficio GF-DFC-2048-2023 del 26 de septiembre del 2023, dirigido Lcda. Artavia Monge, gerente a.i. de la Gerencia Financiera, donde señala que, en caso de realizar una modificación unilateral del contrato, se debe considerar lo siguiente:

*“(...) es importante indicar que, efectuar una modificación unilateral al Contrato, implica que, los estados financieros auditados a diciembre de 2022 y la carta de gerencia respectiva, no se tendrán hasta que se terminen los trabajos adicionales que se están planteando, con lo cual se podría llegar al año 2024 sin tener esta información.*

*En este sentido, también se debe considerar que, a la fecha, ya se han recibido solicitudes de los estados financieros auditados, como es el caso del Programa por Resultados para el Fortalecimiento del Seguro Universal de Salud en Costa Rica – Banco Mundial.*

*Asimismo, para poder continuar con el proceso de modificación del Contrato, es necesario conocer el detalle sobre los análisis adicionales que se están solicitando, esto con el objetivo de generar los productos que satisfagan el requerimiento de la Presidencia Ejecutiva, y evitar malas interpretaciones que nos lleven a invertir tiempo y recursos económicos en un producto diferente a lo que se espera.*

*(...) resulta importante señalar que, la Licitación Nacional 2020LN-000001-1121 (...), fue adjudicada por la Junta Directiva de la Institución, motivo por el cual, cualquier modificación que se quiera realizar, debe cumplir con el proceso interno respectivo, entendiéndose revisión por parte de la Dirección Jurídica, Junta de Adquisiciones o Comisión de Licitaciones, presentación para aprobación ante la Junta Directiva, con todo el tiempo que estos trámites implican.”*

En ese contexto, a través del oficio GF-3629-2023 del 27 de setiembre del 2023, la Lcda. Artavia Monge reiteró al director de la Dirección Financiero Contable, la atención de lo requerido por la Presidencia Ejecutiva conforme al referido oficio PE-3791-2023, en los siguientes términos:

*“(...) Siendo que el contrato DFC-2021-00003 es claro en precisar el fiscalizador según entregable, se le instruye nuevamente la atención del PE-3791-2023 de conformidad con los numerales 101 de la Ley General de Contratación Pública y 276 de su respectivo reglamento, en el sentido de que la dirección a su cargo, presente toda la documentación necesaria que demuestre de forma indubitable el cumplimiento de cada uno de requisitos exigidos por la normativa citada, concordante con lo requerido por la Presidencia Ejecutiva, de manera que sea la vía para garantizar la satisfacción del interés público aludido.”*

Al respecto, es importante señalar que los artículos 101 de la Ley General de Contratación Pública y 276 de su respectivo reglamento, referidos por la Lcda. Artavia Monge corresponden a los aspectos necesarios para la “Modificación unilateral del contrato” y “Modificación unilateral del contrato de bienes y servicios” respectivamente, que se detallan más adelante de este documento.

Por otra parte, el proveedor Deloitte & Touche S.A. teniendo conocimiento de lo requerido por la Presidencia Ejecutiva, mediante los oficios DTT - AUD2022-16 del 22 de setiembre del 2023, DTT - AUD2022-17 del 05 de octubre del 2023 y DTT-AUD2022-18 del 20 de octubre del 2023 suscritos por el Lic. José Amador Zamora, socio Auditor de la firma, solicitó coordinar una reunión con la Dirección Financiero Contable con el fin de valorar y definir el alcance del trabajo a realizar, según se detalla:

*“(…) se solicita coordinar una reunión a la brevedad con la Dirección Financiero Contable de la CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL, para valorar los aspectos indicados y definir los pasos a seguir dentro de la ejecución de la presente contratación debido a que:*

- 1. No hay detalle expreso de las actividades mínimas relacionadas con los saldos de los estados financieros, y que es necesario delimitar.*
- 2. Ante lo indicado en el punto anterior, no es posible estimar la inversión en horas y honorarios adicionales.*
- 3. Es posible puede impactar y está relacionado al sustento de las limitaciones y calificaciones de las opiniones de los informes de auditoría mencionados”*

Además, en dichos oficios la firma Auditora realizó la solicitud de tres prórrogas para la entrega de los productos finales, las cuales fueron autorizadas por la Institución conforme los oficios GF-DFC-2045-2023 del 25 de setiembre del 2023, GF-DFC-2152-2023 del 10 de octubre del 2023 y GF-DFC-2271-2023 del 26 de octubre del 2023, suscritos por el Lic. Solano Víquez, director de la Dirección Financiero Contable, según se observa a continuación:

Prórroga	Fecha de entrega EEFF	Autorización
1	18/09/2023	GF-DFC-1840-2023
2	26/09/2023	GF-DFC-1883-2023
3	09/10/2023	GF-DFC-1942-2023
4	24/10/2023	GF-DFC-2045-2023
5	07/11/2023	GF-DFC-2152-2023
6	21/11/2023	GF-DFC-2271-2023
7	21/12/2023	

**Fuente:** Elaboración propia, conforme los oficios DTT-AUD2022-13, DTT-AUD2022-14, DTT-AUD2022-15, DTT-AUD2022-16, DTT-AUD2022-17, DTT-AUD2022-18, DTT-AUD2022-20

Nótese, que a la fecha del presente oficio este Órgano de Fiscalización no posee documentación donde conste la autorización por parte de la Administración de la séptima prórroga solicitada por la firma Auditora mediante el oficio DTT-AUD2022-20 del 03 de noviembre del 2023.

En cuanto a la atención de lo solicitado por el despacho Deloitte & Touche S.A. en los oficios DTT - AUD2022-16, DTT - AUD2022-17 y DTT - AUD2022-18 antes indicados, se emitió el oficio GF-DFC-2253-2023 del 24 de octubre del 2023, suscrito por Lic. Solano Víquez, director de la Dirección Financiero Contable, donde se definen los trabajos requeridos para cumplir lo descrito por la Presidencia Ejecutiva, estableciendo dos requerimientos puntuales referentes a “Negocio en Marcha” y “Revisión de movimientos y asientos contables” según se detalla a continuación:

*“. Negocio en Marcha*

*De acuerdo con la NICSP 01 Presentación de Estados Financieros, negocio en marcha es aquella evaluación que hace referencia a la viabilidad y continuidad de una empresa, en este caso la Caja Costarricense de Seguro Social. Para determinar si se cumple esta hipótesis, es necesario garantizar la actividad de esta durante un periodo de tiempo mínimo de doce meses (12).*

*Siendo este un principio fundamental para la elaboración de los estados financieros, su objetivo principal por el que se incluye esta hipótesis es conocer si la institución se encuentra capacitada para mantener su actividad. Se debe de garantizar que no será liquidada o el cese de sus operaciones en el corto plazo (12 meses).*

*Esta información es relevante para el entorno de la institución. Tanto proveedores como clientes y acreedores deben conocer la situación de la institución y hacia dónde se dirige. En este sentido, para poder adquirir la condición de negocio en marcha, es necesario identificar los riesgos que pueden llegar a concluir con las operaciones de la institución.*

*La determinación de si el principio de negocio en marcha es apropiado es especialmente importante para las entidades individuales como la CCSS. En el caso de estas, al evaluarse si el principio de negocio en marcha es procedente, puede ser necesario que los responsables de la preparación de los estados financieros tomen en consideración una amplia gama de factores en torno a (a) el rendimiento actual y el previsto, (b) las reestructuraciones potenciales y las anunciadas respecto a las unidades organizativas, (c) estimaciones de ingresos de actividades ordinarias o posibilidades de financiación gubernamental continua, (d) fuentes potenciales alternativas de financiación, (e) presupuestos (f) flujos de caja, (g) planes de inversión y (h) estado de negociación de la Deuda Estatal, antes de que consideren pertinente concluir en que el supuesto de negocio en marcha es apropiado.*

*Dada la naturaleza de las operaciones de la institución donde lo más importante es su continuidad en el largo plazo (más de 12 meses) es indispensable incluir análisis de al menos tres períodos, al amparo de lo que dicta la NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 570 EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO donde aparte de indagar ante la dirección, el auditor no tiene la responsabilidad de aplicar otros procedimientos de auditoría para identificar hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento con posterioridad al periodo objeto de la valoración de la dirección, el cual deberá ser de al menos doce meses a contar desde la fecha de los estados financieros.*

*Con base en lo anterior, relacionado con lo que establece la Norma 570 se debe tener la capacidad de compartir análisis, estudio de mayor largo plazo para tener mejores elementos sobre la continuidad de la institución en sus operaciones en el largo plazo.*

*· Revisión de movimientos y Asientos Contables*

*Con el fin de profundizar en la revisión de los movimientos y asientos contables con un mayor nivel de detalle, de modo que permita identificar movimientos contables inusuales o anómalos en cuanto a su magnitud y procedencia, se requiere una revisión adicional de las cuentas contables: (a) 945-20-3 Diferencias Inventario Bodegas, (b) 910-01-6 Medicamentos, (c) 911-01-2 Medicamentos, (d) 911-03-9 Instrumentos, Accesorios Materiales Médicos Quirúrgicos Odontológicos.*

*Se debe tomar en cuenta para el análisis las cuentas contables que son contrapartida en el concepto de Inventarios.*

*Al respecto, con relación a la cuenta contable 945-20-3 Diferencias Inventario Bodegas se requiere una revisión del proceso de afectación y registro realizado por las unidades ejecutoras, para lo cual se requiere que se seleccionen al menos cuatro unidades con mayor volumen de inventarios, así como de operación, y cuatro unidades con mayores diferencias (saldos anómalos) sean diferencias absolutas o relativas.*

*Se debe tomar en cuenta el documento que se emitió a todas las unidades GG-DTIC-2814-2022, así como toda la normativa emitida por la Institución para la atención de la contingencia generada por el Ciberataque el 31 de mayo de 2022.*

*Producto del ejercicio en caso de que se requiriera ampliar se validarían movimientos adicionales a las cuentas 910 Gasto por Materiales y Suministros SEM IVM y 911 Consumo Materiales y Suministros SEM IVM a nivel general.”*



## CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: [coincss@ccss.sa.cr](mailto:coincss@ccss.sa.cr)

Posteriormente, mediante el oficio DTT - AUD2022-19 del 03 de noviembre del 2023, suscrito por el Lic. José Amador Zamora, socio Auditor de la firma Deloitte & Touche S.A., se indica el alcance y se presenta el costo de los servicios para llevar a cabo las actividades que se detallaron en el citado oficio GF-DFC-2253-2023, por un monto de \$35.123 (treinta y cinco mil ciento veintitrés dólares estadounidenses exactos).

Asimismo, la firma Auditora emitió el oficio DTT- AUD2022-20 del 03 de noviembre del 2023, solicitando nuevamente una prórroga al 21 de diciembre del 2023, como fecha de entrega de los Estados Financieros Auditados del SEM, IVM y RNCP. En dicha ocasión la firma auditora fundamentó la solicitud de prórroga en los siguientes argumentos:

*“se fundamenta en la necesidad de ampliar el plazo con el fin de que la Administración de la Caja Costarricense del Seguro Social, oficialice los trámites internos para la aprobación de la modificación unilateral al Contrato DFC2021-000003(...)*

En atención a lo anterior, el Lic. Solano Víquez, director de la Dirección Financiero Contable, emite el oficio GF-DFC-2331-2023 con fecha 03 de noviembre del 2023, solicitando a la firma Auditora aclaración sobre el monto a cobrar para desarrollar el trabajo requerido; en el sentido de evaluar el costo que tendrían los análisis adicionales, únicamente, en los Estados Financieros del Seguro de Salud (SEM) y, además, cuál sería el plazo establecido, para la realización de esta labor.

Al respecto, se emitieron los oficios DTT- AUD2022-21 del 07 de noviembre del 2023 y DTT- AUD2022-22 del 09 de noviembre del 2023, suscritos por Lic. Amador Zamora, socio Auditor de la firma Deloitte & Touche S.A., en los cuales se confirma el monto de los honorarios por régimen que en conjunto corresponden al costo total para efectuar las revisiones adicionales, así como el plazo requerido, conforme se detalla a continuación:

*“(...) En relación con el plazo establecido para la realización de la labor, está se realizará en un total de 793 horas, equivalente a 3 semanas, (...)*

*“(...)*

*corresponde al siguiente alcance:*

• **Negocio en Marcha** - *En el oficio GF-DFC-2253-2023 se lee textualmente “...Con base en lo anterior, relacionado con lo que establece la Norma 570 se debe tener la capacidad de compartir análisis, estudio de mayor largo plazo para tener mejores elementos sobre la continuidad de la institución en sus operaciones en el largo plazo.” Por lo tanto, el análisis de negocio en marcha se realizará para el Seguro de Salud (SEM), Invalidez, Vejez y Muerte (IVM) y Régimen No Contributivo de Pensiones (RNCP). Lo anterior basado en el fundamento principal de negocio en marcha donde corresponde la evaluación de la viabilidad y continuidad de las operaciones de una empresa, en este caso la Caja Costarricense del Seguro Social como una sola Institución.*

• **Revisión de Movimientos y Asientos Contables** - *La revisión aplica únicamente en los Estados Financieros del Seguro de Salud (SEM), dado a que los movimientos contables de las cuentas contables (a) 945-20-3 Diferencias Inventario Bodegas, (b) 910-01-6 Medicamentos, (c) 911-01-2 Medicamentos, (d) 911-03-9 Instrumentos, Accesorios Materiales Médicos Quirúrgicos Odontológicos, son exclusivamente propios de la operación del SEM.*

*(...)*

*Se presenta desglosé de los honorarios:*



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: [coincss@ccss.sa.cr](mailto:coincss@ccss.sa.cr)

Detalle	Mano de Obra
Seguro de Salud (SEM)	US\$31,623
Invalidez Vejez y Muerte (IVM)	2,300
Régimen no Contributivo de Pensiones (RNCP)	<u>1,200</u>
	<u><b>US\$35,123</b></u>

Siendo así, el Lic. Solano Víquez informa mediante el oficio GF-DFC-2377-2023 del 10 de noviembre del 2023, dirigido a la Lcda. Gabriela Artavia Monge, gerente a.i. de la Gerencia Financiera, lo siguiente:

*“Conforme con lo anterior, se procedió a realizar el cálculo matemático que permitiera conocer la equivalencia del monto de los trabajos adicionales, con el precio del ítem pactado entre las partes en el contrato, seguidamente se muestra el detalle:*

Descripción	Monto
Item 01: Auditoría de los Estados Financieros del Seguro de Salud.	\$127,872.00
Valor de los trabajos adicionales a realizar mediante una modificación unilateral al contrato	\$31,623.00
<b>Porcentaje de equivalencia</b>	<b>24.73%</b>

Fuente: Elaboración propia.

*De la información expuesta se desprende que, el costo de los trabajos adicionales que fueron solicitados por la Presidencia Ejecutiva supera el porcentaje de ampliación que autoriza la Ley para efectuar una modificación unilateral al Contrato, el cual corresponde a un 20% de la línea que se va a ampliar.*

*No se omite señalar que, la Ley permite extender este porcentaje a un 50%, siempre y cuando concurren circunstancias excepcionales técnicamente acreditadas, de igual manera, aclara que, en caso de calificar de excepcionales circunstancias que no lo sean, los funcionarios se podrían exponer a sanciones administrativas.”*

Por otro lado, la Lcda. Artavia Monge en atención al oficio PE-3791-2023, brinda respuesta a la Presidencia Ejecutiva por medio del oficio GF-4256-2023 del 07 de noviembre del 2023, conforme el siguiente detalle:

*“(…) es importante señalar que este requerimiento implica la necesidad de tramitar una modificación unilateral del contrato, la cual requiere de un proceso de aprobación y refrendo similar al que atravesó el contrato original, generando una demora en la entrega de los Estados Financieros Auditados a diciembre 2022.*

*Sin embargo, para efectos de cumplir con lo peticionado, se ha contado con la valiosa colaboración del licenciado Juan Ignacio Monge Vargas, en su calidad de jefe de Despacho de la Gerencia General a fin de articular este esfuerzo, considerando la definición de los productos requeridos, y a efectos de coordinar con las unidades involucradas en los procesos de aprobación y refrendo, de modo que el impacto en la entrega de los productos sufra la menor afectación posible.”*

En cuanto al alcance y costo de los servicios adicionales requeridos, se emitió el oficio GF-DFC-2527-2023 del 23 de noviembre del 2023, suscrito por el Lic. Solano Víquez, y dirigido a la firma auditora, en relación con el alcance de la aplicación del concepto de Negocio en Marcha a los tres regímenes, señalando lo siguiente:



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: [coincss@ccss.sa.cr](mailto:coincss@ccss.sa.cr)

*“(...) concepto de Negocio en Marcha, definido en el anexo del oficio GF-DFC-2253-2023 de fecha 24 de octubre de 2023, aplica para toda la Institución, siendo la Caja Costarricense de Seguro Social (CAJA), una única persona jurídica, por lo que, debe comprender los tres (03) regímenes en estudio (SEM-IVM-RNCP).”*

Por otra parte, en el mismo oficio GF-DFC-2527-2023, se aclaró que el análisis correspondiente a la Revisión de movimientos y Asientos Contables corresponde únicamente al Seguro de Salud (SEM), y que, a diferencia de lo solicitado previamente, se solicitó ajustar la cantidad de unidades ejecutoras seleccionadas a tres en lugar de cuatro, conforme se cita:

*“(...)*

*Ahora bien, el adjunto de la misiva GF-DFC-2253-2023, estableció lo siguiente:*

*“Al respecto, con relación a la cuenta contable 945-20-3 Diferencias Inventario Bodegas se requiere una revisión del proceso de afectación y registro realizado por las unidades ejecutoras, para lo cual se requiere que se seleccionen al menos **cuatro** unidades con mayor volumen de inventarios, así como de operación, y **cuatro** unidades con mayores diferencias (saldos anómalos) sean diferencias absolutas o relativas.”*

*En ese sentido, se considera que, el objetivo pretendido es igualmente alcanzable, reduciendo la cantidad de unidades por revisar y que en su lugar sean tres (03) en cada caso, habida cuenta que, se trata de un muestreo representativo, y que, en lugar se ajuste dicho requerimiento, conforme se lee a continuación:*

*“Al respecto, con relación a la cuenta contable 945-20-3 Diferencias Inventario Bodegas se requiere una revisión del proceso de afectación y registro realizado por las unidades ejecutoras, para lo cual se requiere que se seleccionen al menos **tres** unidades con mayor volumen de inventarios, así como de operación, y **tres** unidades con mayores diferencias (saldos anómalos) sean diferencias absolutas o relativas.”*

Asimismo, se le requirió a la firma Auditora si los ajustes anteriores, generarían alguna modificación al precio inicialmente cotizado, que a criterio de la Dirección Financiero Contable no implicarían desmejora de la calidad y condiciones de lo originalmente propuesto.

En atención a lo anterior, la firma Auditora emitió el oficio DTT-AUD2022-24 del 29 de noviembre del 2023, haciendo de conocimiento al Lic. Solano Víquez una modificación al precio cotizado de acuerdo con los ajustes detallados en el oficio GF-DFC-2527, según se detalla:

Detalle	Mano de Obra
Seguro de Salud (SEM)	US\$24,935
Invalidez Vejez y Muerte (IVM)	2,300
Régimen no Contributivo de Pensiones (RNCP)	<u>1,200</u>
	<b><u>US\$28,435</u></b>

Por otra parte, el Lic. Solano Víquez emite el oficio GF-DFC-2546-2023 del 30 de noviembre del 2023, dirigido al Lic. Eithel Corea Baltodano, director de la Dirección Financiera Administrativa, al Lic. Jhonny Badilla Castañeda, jefe del Área de Contabilidad IVM y al Lic. Edgar Ramírez Rojas, jefe del Área de Contabilidad Financiera, solicitando:

*“se solicita su colaboración en la emisión de los informes que señala el artículo 276 del Reglamento, mismos que se consignan a continuación:*

- e) Deberá emitirse un criterio técnico, en el que se establezca la necesidad de la modificación en relación con el logro de una mejor satisfacción del interés público...*
- h) Deberá contarse con un informe técnico suscrito por el profesional o profesionales a cargo de la fiscalización técnica del servicio.*

*Adicionalmente, en el caso de la Dirección Financiero-Administrativa, se requiere el compromiso presupuestario para el año 2024, por los montos adicionales que se deben cancelar por el servicio. (...)*”

En respuesta, el Lic. Corea Baltodano suscribió el documento GP-DFA-0924-2023 del 06 de diciembre de 2023, indicando que la Dirección Financiera Administrativa de la Gerencia de Pensiones no observó impedimento u objeción para realizar la modificación unilateral, no obstante, resalta la necesidad de disponer de la información en tiempo y forma para evitar la materialización de diversos riesgos y facilitar la toma de decisiones, según se detalla:

*“(...) Asimismo, cabe indicar que esta unidad no observa impedimento u objeción para que se realice la modificación unilateral del contrato requerida por la Presidencia Ejecutiva de la Institución y la Gerencia Financiera, dada la necesidad identificada, siendo que como fiscalizador técnico del Contrato para el Seguro de Pensiones se ha verificado que el ente auditor externo a la fecha ha cumplido todas las condiciones del contrato vigente, no se tiene incumplimientos graves por parte del proveedor, por tanto, esta Unidad continuará realizando esta fiscalización técnica según la competencia, dada la solicitud de Presidencia Ejecutiva, ya que este tema corresponde a satisfacer el interés público y la conveniencia institucional. No obstante, lo anterior es importante resaltar que la modificación requerida genera un costo adicional al pactado en el contrato original, por lo que debe tomarse en cuenta por parte de las instancias superiores y las reservas presupuestarias.*

*En este mismo orden de ideas, y de manera respetuosa se solicita que una vez que se concrete la modificación unilateral y se cuente con los nuevos productos por parte del Ente Auditor Externo se entregue lo que corresponda al Régimen Invalidez, Vejez y Muerte (IVM) y Régimen No Contributivo de Pensiones (RNCP), independientemente de lo que se tenga que gestionar con el Seguro de Salud. Lo anterior por cuanto, con base en la documentación que sustenta los nuevos requerimientos para la modificación unilateral del contrato vigente de Auditoría Externa, para el Seguro de Salud compete realizarse un mayor análisis respecto de cuentas contables entre otros aspectos, por lo que, con el propósito de evitar la posible materialización de riesgos operativos, legales, financieros y tecnológicos resulta indispensable contar con los productos finales y evitar de esta manera una eventual afectación al Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte (IVM) y Régimen No Contributivo de Pensiones (RNCP), y considerando la relevancia de contar con la información auditada, los hallazgos, disposiciones y recomendaciones pertinentes a la brevedad posible, para la adecuada toma de decisiones por parte de la Administración.. (...)*

*Por otra parte, se reitera la necesidad de la Gerencia de Pensiones, la Dirección Financiera Administrativa, así como del Área de Contabilidad de la Gerencia de Pensiones disponer de los productos finales (Cartas de Gerencia y Estados Financieros Auditados) del Régimen Invalidez, Vejez y Muerte (IVM) y Régimen No Contributivo de Pensiones (RNCP), a la brevedad posible, ya que al no contar con ellos se pueden materializar riesgos operativos, legales, financieros y tecnológicos que pudieran implicar una afectación, siendo que se requiere de estos documentos para continuar con el proceso de atención y gestión de cada uno de los hallazgos emitidos por el Ente Auditor Externo.”*



Por otra parte, el Lic. Edgar Ramírez Rojas, jefe del Área de Contabilidad Financiera, en calidad de fiscalizador técnico del contrato de marras, brinda respuesta al oficio GF-DFC-2546-2023 antes indicado, mediante el oficio GF-DFC-1744-2023 del 06 de diciembre del 2023, señalando que:

*“(...)*

*este producto está orientado para satisfacer el interés público y la conveniencia institucional, ahora bien, como fiscalizador técnico del Contrato en lo correspondiente al Seguro de Salud, se ha verificado que, a la fecha se han cumplido todas las condiciones del mismo, en otras palabras, no hay aspectos o situaciones administrativas de incumplimiento por parte del proveedor a la fecha, asimismo, esta Unidad se compromete a realizar esta fiscalización técnica, con ocasión a esta solicitud de Presidencia Ejecutiva.”*

## **2. Fundamentación para la modificación unilateral al Contrato DFC2021-000003**

En relación con el proceso actual para llevar a cabo una modificación unilateral al Contrato DFC2021-000003, es importante señalar que la Administración posee la facultad para hacer los cambios contractuales que considere pertinentes, siempre y cuando respondan a la protección o el alcance del interés público perseguido, según la Ley General de Contratación Pública N° 9986 que entró en vigor el 01 de diciembre del 2022, fundamentado en el principio establecido en el numeral 8 inciso h), según se detalla:

*“... Principio de mutabilidad del contrato: según lo permita el ordenamiento jurídico, la Administración tendrá las prerrogativas y los poderes para hacer los cambios contractuales que considere necesarios, siempre y cuando estos respondan a la protección o el alcance del interés público perseguido”*

Por su parte, las modificaciones unilaterales de un contrato se encuentran definidas en el artículo 101 de la misma ley:

### **“ARTÍCULO 101- Modificación unilateral del contrato**

*En forma general, la Administración podrá modificar sus contratos vigentes siempre que con ello se logre una mejor satisfacción del interés público, sin superar bajo ningún concepto el veinte por ciento (20%) del monto y el plazo del contrato original.*

*Cuando concurren circunstancias excepcionales, técnicamente acreditadas en el expediente, que no se hayan podido prever al momento de iniciar el procedimiento, el contrato podrá modificarse hasta un máximo del cincuenta por ciento (50%), en cuanto monto y plazo del contrato original, previa autorización del jerarca o por quien él delegue (...)*

Asimismo, el Reglamento a la Ley General de Contratación Pública (Decreto 43808-H) señala la modificación de un contrato de bienes y servicios, que debe reunir una serie de requisitos, entre los cuales se mencionan los siguientes:

### **“Artículo 276. Modificación unilateral del contrato de bienes y servicios.**

*La Administración podrá modificar unilateralmente sus contratos de bienes y servicios para adaptar la prestación objeto del contrato, siempre que con ello se logre conseguir una mejor satisfacción del interés público, (...)*

*Para que la modificación sea procedente deben reunirse los siguientes requisitos:*

*a) La modificación deberá responder a adaptaciones del objeto contractual que unilateralmente disponga la Administración, con la finalidad de satisfacer de una mejor forma el interés público.*

b) *La modificación no podrá cambiar sustancialmente el objeto ni la naturaleza del contrato.*

c) *No podrán incluirse como modificaciones aquellos aspectos que técnicamente debieron ser considerados en la fase de la decisión inicial o con anterioridad a ella.*

(...)"

En vista de lo anterior, se conoce que la modificación unilateral se basa en dos aspectos requeridos: la revisión de los movimientos y asientos contables con un mayor nivel de detalle, de modo que permitan identificar movimientos contables inusuales o anómalos en cuanto a su magnitud y procedencia, para las cuentas contables (a) 945-20-3 Diferencias Inventario Bodegas, (b) 910-01-6 Medicamentos, (c) 911-01-2 Medicamentos, (d) 911-03-9 Instrumentos, Accesorios Materiales Médicos Quirúrgicos Odontológicos, así como también la ampliación del análisis del Negocio en Marcha.

Sin embargo, sobre el primer aspecto de las cuentas contables, el contrato **DFC2021-000003**, cláusula tercera, ítem 1 Auditoría a los Estados Financieros del Seguro de Salud (EEFF-SEM) especifica lo siguiente como parte de las actividades a realizar por la firma Auditora al concepto de Inventarios:

### *3.1.3 Inventarios (Bienes, Muebles y Suministros)*

*3.1.3.1 Verificación física de activos y de suministros para determinar consistencias de la toma física del período, en todas las unidades que custodian activos y suministros de la Institución.*

*3.1.3.2 Verificar que los activos están registrados por unidad ejecutora, localización, por servicio y responsable, en todas las unidades que custodian activos y suministros de la Institución.*

*3.1.3.3 Revisión del registro oportuno de los activos.*

*3.1.3.4 Remisión de la atención oportuna de las acciones a realizar contenidas en los informes de resultados de inventarios realizados por la Subárea Control Activos y Suministros, adscrita al Área Control de Activos.*

*3.1.3.5 Deberá participar selectivamente en el proceso institucional de toma de inventarios a nivel nacional, conforme a las fechas y programas establecidos por el Área Control de Activos, con el propósito de verificar en el sitio el proceso de toma física y otros asuntos de control relacionados.*

*3.1.3.6 Verificar los faltantes y sobrantes reportados por las unidades ejecutoras en el inventario anual de activos y suministros.*

Por lo tanto, es relevante que la Administración valore en línea del interés público, si la firma auditora cumplió a satisfacción las revisiones que debía efectuar, por cuanto el objeto contractual incluyó el desarrollo de actividades con el concepto de Inventario relacionados al registro oportuno de los activos y verificación de los faltantes y sobrantes reportados por las unidades ejecutoras en el inventario anual de activos y suministros.

Además, respecto a la cantidad de unidades ejecutoras solicitadas a evaluar, conforme se manifestó por la Dirección Financiero Contable mediante el oficio GF-DFC-2527-2023, que planteó la disminución de la cantidad de unidades ejecutoras por revisar en relación con la cuenta contable "945-20-3 Diferencias Inventario Bodegas", fundamentándose en que este ajuste podría incidir en la modificación hacia la baja del precio inicialmente cotizado por la firma Auditora, sin que esto afecte la calidad y condiciones de lo originalmente ofrecido, no se observa para esta Auditoría la materialidad de las 3 o 4 unidades que eventualmente serían evaluadas, así como el impacto que generaría reducir la cantidad en cuanto a su suficiencia para respaldar los resultados y conclusiones, además del análisis técnico bajo el cual se logra llegar a esa determinación. Lo anterior, considerando que el alcance definido tiene implícitos riesgos, como los establecidos en la Norma Internacional de Auditoría 530 Muestreo de Auditoría, en sus siguientes apartados:

*“Definiciones*

*(...)*

*(c) Riesgo de muestreo: riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población.*

*(d) Riesgo ajeno al muestreo: riesgo de que el auditor alcance una conclusión errónea por alguna razón no relacionada con el riesgo de muestreo.*

*(...)*

*Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar*

*(...)*

*El auditor determinará un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo.”*

De manera tal, que la decisión que se adopte debe considerar la conveniencia de cualquier ajuste, con fundamento en un análisis técnico apegado a las consideraciones legales de la Ley General de Contratación Pública N° 9986, en aras de garantizar la transparencia en el actuar de la administración y la satisfacción del objetivo perseguido.

Por otra parte, con relación al Negocio en Marcha se debe considerar que la misma firma Auditora en los Informes del periodo evaluado del 31 de diciembre del 2021 y 2020, para los tres regímenes (SEM, IVM y RNCP) indicó en su apartado *“Responsabilidades de la Administración y los Encargados del Gobierno por los Estados Financieros”* lo siguiente:

*“En la preparación de los estados financieros, la Administración es responsable de evaluar la capacidad del Seguro (SEM, IVM y RNCP) de la Caja Costarricense de Seguro Social para continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, los asuntos relacionados con el principio de negocio en marcha y utilizando dicha base contable, a menos que la Administración tenga la intención de liquidar el Seguro o de cesar sus operaciones, o bien no tenga otra alternativa realista que hacerlo así.”*

Además, se debe valorar que la Norma Internacional de Auditoría 570 *“Empresa en Funcionamiento”*, en su apartado, define en sus apartados lo siguiente:

***“Responsabilidades del auditor***

*(...)*

*Son responsabilidades del auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, así como concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Estas responsabilidades existen aún en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.*

***Periodo posterior al de valoración por la dirección;***

*El auditor indagará ante la dirección sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la dirección en su valoración que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.*

**Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones;**

*Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (...)*

*a) Cuando la dirección no haya realizado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la solicitud a la dirección de la realización de dicha valoración. (...)*

Tales argumentos presentan la necesidad de que la Administración valore realizar un análisis técnico, siendo que la firma de Auditoría Externa, no ha expresado en sus oficios previos emitidos la incertidumbre con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como Negocio en Marcha, además la Institución no ha realizado la evaluación específica de la capacidad de esta para continuar como empresa en funcionamiento, según señaló la misma firma Auditora en los Informes del periodo evaluado del 31 de diciembre del 2021 y 2020.

**3. Competencia para aprobar la modificación unilateral al Contrato DFC2021-000003.**

Respecto al trámite de modificación unilateral del contrato, es necesario esclarecer y garantizar el órgano competente que deba autorizar esta modificación generado de la Licitación Nacional 2020LN-000001-1121 y denominada: *“Contratación Servicios Profesionales de Auditoría Externa para los Estados Financieros, el Atestiguamiento de la Liquidación Presupuestaria, Tecnologías de Información y Riesgos para el Seguro de Salud (SEM), Invalidez, Vejez y Muerte (IVM) y Régimen No Contributivo de Pensiones (RNCP)”*.

Debe de considerarse que, inicialmente el contrato DFC2021-000003 fue adjudicado por la Junta Directiva conforme el artículo 9 de la sesión 9185, celebrada el 10 de junio del 2021, que literalmente señala:

*(...)*

*De conformidad con lo dispuesto por la Junta Directiva en el artículo 7° de la sesión No. 7567, celebrada el 26 de julio de 2001, la Licitación Nacional 2020LN-000001-1121, relacionada con el servicio de Auditoría Externa, debe ser adjudicada por ese Órgano Colegiado.*

*(...)*

**ACUERDO PRIMERO:**

*Adjudicar al proveedor Deloitte & Touche S.A. (3-101-020162), por un monto de \$300,550.00 (Trecientos mil quinientos cincuenta dólares americanos), equivalente en colones a ₡182,752,433.00 (Ciento ochenta y dos millones setecientos cincuenta y dos mil cuatrocientos treinta y tres colones exactos); el tipo de cambio utilizado corresponde a ₡608.06 (Seiscientos ocho colones con seis céntimos), tomado de la página del Banco Central de Costa Rica el 10 de diciembre de 2020, día de la apertura.”*

Además, conviene indicar que los cambios en el Reglamento para la Distribución de Competencias en los Procedimientos de Adquisición de la CCSS, aprobado por la Junta Directiva mediante el artículo No. 15 acuerdo primero, de la sesión No. 9385, celebrada el 17 de noviembre del 2023, define en su capítulo II del Rol Estratégico de la Junta Directiva, artículo 9 que:

*“En materia de compra pública la Junta Directiva, tendrá competencia para:*

*(...)*

f) *Adoptar las medidas preventivas o correctivas pertinentes, conforme los informes elevados a su conocimiento.*

g) *Así como cualquier otra que pueda considerar.”*

Por otro lado, establece en su Capítulo III “De las Distribuciones de Competencias”, artículo 11, lo siguiente:

“(…)

*Debido a la cuantía del negocio, el acto final de procedimiento será emitido por las siguientes instancias:*

- 1. Junta de Adquisiciones monto superior a: \$ 1.600.000 (un millón seiscientos mil dólares).*
- 2. Gerencias hasta \$ 1.600.000 (un millón seiscientos mil dólares).*
- 3. Directores de Red Integrada de Prestación de Servicios de Salud hasta \$1.000.000 (un millón de dólares).*
- 4. Directores de Sede y Directores Médicos de Hospitales hasta \$800.000 (ochocientos mil dólares).*
- 5. Directores Médicos de Áreas de Salud y Director Regional Servicios Financieros y Administrativos hasta \$500.000 (quinientos mil dólares).*
- 6. Auditoría Interna, Director Administrativo Financiero, y Administrador de Áreas de Salud hasta \$250.000 (doscientos cincuenta mil dólares).*

“(…)”

Además, en el mismo Reglamento, en su siguiente artículo 12, punto d. especifica:

*“d. La competencia para modificar de manera unilateral los contratos de bienes, servicios y obra pública; según lo dispuesto en la Ley General de Contratación Pública y su reglamento, serán autorizadas y resueltas según las competencias del artículo N°11 del presente reglamento de acuerdo con la cuantía de la respectiva modificación. Cuando surjan modificaciones excepcionales en contratos de obra pública que superen el 20% y hasta un 50% del contrato, la competencia para aprobar dicha modificación recae en el máximo jerarca y no podrá ser delegada”*

Debido a lo anterior es conveniente que se esclarezca mediante un criterio jurídico, la definición de la autoridad competente para autorizar la modificación unilateral del contrato DFC2021-000003, de previo a cualquier decisión sobre este particular.

#### **4. Concepto de Negocio en Marcha regímenes en estudio (SEM-IVM-RNCP).**

Como parte de la revisión adicional que se está requiriendo a la Auditoría Externa, se incluyó al Régimen No Contributivo de Pensiones (RNCP) en la evaluación del concepto de Negocio en Marcha, por un monto adicional de \$1,200, sin embargo, se debe considerar que este régimen es administrado por la Institución en los términos que establece la Ley No. 5662 de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares, en el artículo 4:

“(…)”

*Del fondo se tomará un 20% para la formación de un capital destinado a financiar un, programa no contributivo de pensiones por monto básico, en favor de aquellos ciudadanos que, encontrándose en necesidad de amparo económico inmediato, no hayan cotizado para ninguno de los regímenes contributivos existentes o no hayan cumplido con el número de cuotas reglamentarias o plazos de espera requeridos en tales regímenes. Este porcentaje se girará a la Caja Costarricense de Seguro Social, institución a la cual se le encomendará la administración de este régimen, a título de programa adicional al Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte, que la misma administra. La reglamentación correspondiente para el otorgamiento de tales beneficios quedará a cargo de dicha institución.”*

Por lo tanto, se considera necesario analizar la conveniencia y factibilidad, en función del costo-beneficio, de incluir en este eventual análisis al Régimen No Contributivo de Pensiones (RNCP), que si bien es cierto es administrado por la Caja Costarricense de Seguro Social, su financiamiento es distinto a los Seguros de Salud y Pensiones, los cuales tienen su origen en el artículo 73 de la Constitución Política, así como en la Ley Constitutiva de la Caja Costarricense del Seguro Social No. 17.

## 5. Oportunidad en la emisión de los Estados Financieros Auditados.

Los Estados Financieros Auditados son un instrumento fundamental para la toma de decisiones, así como para otras gestiones administrativas que requieren como insumo la información financiera institucional, siendo que a la fecha se han recibido solicitudes para disponer de los Estados Financieros Auditados, como es el caso del Banco Mundial, con la prórroga de vigencia del Contrato de Préstamo 8593-CR, misma que establecía según el oficio PE-PRCCSS-BM-177-2023 del 17 de noviembre del 2023, lo siguiente:

*(...)*

*En atención con lo manifestado en los oficios GF-DFC-2263-2023 y PE-PRCCSS-BM-161-2023 sobre el cumplimiento de entrega de los informes auditados y en razón que dicha información es fundamental para que se pueda continuar con la solicitud de prórroga de la vigencia del Contrato de Préstamo 8593-CR, que se está gestionando ante el Banco Mundial, previendo no contar oportunamente con la aprobación de la CGR, en lo que respecta al indicador 7.3 (...).*

De manera complementaria, la “Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa en el Sector Público” (D-3-2009-CO-DFOE), en su apartado 5. “*Gestiones para la contratación de servicios de auditoría externa*” indican:

*“La Administración debe ejecutar oportunamente y con la anticipación necesaria, las gestiones pertinentes para la contratación de servicios de auditoría externa, con el propósito de que sean obtenidos a satisfacción de acuerdo con los fines institucionales. En el caso de la contratación de servicios de auditoría para dictaminar los estados financieros, la Administración deberá realizar las acciones necesarias para que cuente con los productos requeridos, a más tardar dentro de los tres meses siguientes al cierre de los estados.*”

*En todas las contrataciones debe observarse lo establecido en la normativa de contratación administrativa, procedimientos y demás normativa adoptada por la Administración, así como lo dispuesto en las presentes directrices.”*

Igualmente, la misma Directriz, su apartado 6. “Definición de especificaciones” establece:

### *“6.6 Plazo de Ejecución*

*La Administración debe establecer un plazo de ejecución de la auditoría externa que sea razonable de acuerdo con los fines de ésta, de manera tal que los servicios sean obtenidos con la oportunidad necesaria para la toma de decisiones y demás acciones atinentes. (...)*

### *6.7 Productos de la auditoría*

*La Administración debe definir los productos que, con las características correspondientes, deben generar los servicios objeto de contratación, y acordar con el auditor las fechas de entrega correspondientes.”*

En este sentido, conviene resaltar la trascendencia de disponer en tiempo y forma de los Estados Financieros Auditados, los cuales son fundamentales para los usuarios de esta información financiera, tanto a nivel institucional, como a entidades externas, según sea el caso; por lo que, es necesario que la Administración efectúe las acciones pertinentes para garantizar que se alcance este objetivo.



## CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: [coincss@ccss.sa.cr](mailto:coincss@ccss.sa.cr)

Además, es conveniente que se verifique que la modificación contractual planteada se encuentre debidamente documentada y fundamentada, con el fin de que se garantice y evidencie de forma clara y expresa dentro del expediente de la contratación, las motivaciones y justificaciones que hagan constar que los conceptos de “Negocio en Marcha” y “Revisión de movimientos y Asientos Contables” se constituyen en elementos absolutamente independientes a lo contratado originalmente, así como su vinculación con el objeto establecido en el Contrato DFC2021-000003, que demuestre de forma razonable la necesidad y el interés actual de requerir estos aspectos, toda vez que en su totalidad se acredite que no se encuentran técnicamente considerados dentro de la contratación base.

Por otra parte, en caso de continuar y aprobarse la modificación unilateral, se reitera que tal gestión debe responder a adaptaciones del objeto contractual que unilateralmente disponga la Administración, con la finalidad de satisfacer de una mejor forma el interés público, además que no podrá cambiar sustancialmente el objeto ni la naturaleza del contrato y que no podrán incluirse como modificaciones aquellos aspectos que técnicamente debieron ser considerados en la fase de la decisión inicial o con anterioridad a ella; estos elementos deben ser valorados, analizados y documentados por la Administración de previo a suscribir cualquier ampliación.

Asimismo, es necesario que exista el análisis jurídico en relación con la instancia que tiene la potestad para autorizar la modificación unilateral del contrato DFC2021-000003, con el fin de que todas las decisiones se encuentren apegadas al principio de legalidad.

Por lo anteriormente expuesto, a fin de aportar elementos de juicio adicionales que coadyuven a la adecuada toma de decisiones, se informa a la Administración Activa de los elementos descritos, para que estos sean considerados para concretar la emisión de los Estados Financieros Auditados del Seguro de Salud, Régimen de IVM y Régimen No Contributivo, siendo indispensable que de conformidad con sus potestades y competencias se realice la respectiva valoración técnica y jurídica que corresponda.

Atentamente,

### AUDITORÍA INTERNA

M.Sc. Olger Sánchez Carrillo  
**Auditor**

OSC/RJS/ACC/NPQ/KZQ/lbc

C. Máster Marta Eugenia Esquivel Rodríguez, presidente, Presidencia Ejecutiva - 1102.  
Auditoría-1111

Referencia ID-105719