



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

**ASF-215-2017**  
**22-12-2017**

## RESUMEN EJECUTIVO

Esta Auditoría en cumplimiento al Plan Anual Operativo del Área Auditoría Servicios Financieros para el 2017, realizó el estudio denominado: “Auditoría financiera sobre el control interno para el registro contable de las obras menores en proceso, subcuenta contable 220-04-0 “Obras Menores en Proceso”.

El objetivo de dicho estudio consistió en evaluar la razonabilidad del control interno para el registro contable de las obras menores en proceso. El período de evaluación comprendió desde el 01 de enero 2015 al 31 de mayo 2017, ampliándose en los casos en que se consideró necesario.

Dentro de los principales resultados del estudio destacan las debilidades de control interno en la recopilación y procesamiento de la información de las transacciones que se generan en el proceso de dotar a la institución, de la infraestructura que requiere para el cumplimiento de sus funciones. Además, ausencia de regulación que orienten y estandaricen el registro de las transacciones, aspectos tales como falta de definición de que es una obra menor y qué la diferencia de obras medianas, mayores, incluso de mantenimiento mayor, la delimitación del tipo de desembolsos que deben considerarse gasto o inversión cuando se trata de obras que se realizan a partir de una edificación existente; reestructuraciones, ampliaciones, mejoras, adiciones, etc. y necesidad de que se establezca y formalice la estructura organizacional y funcional de las unidades regionales de ingeniería y mantenimiento, aspectos todos de gobierno corporativo que están incidiendo en el incumplimiento de la normativa técnica contable en materia de obras en proceso y/o contratos de construcción.

Adicional a lo descrito en materia de definición de estructura orgánica y funcional, que indiscutiblemente repercute en la calidad de la información que se registra sobre activos de la institución, es importante mencionar que la débil cultura en el manejo contable de las construcciones en proceso, se deriva un poco del hecho de que institucionalmente dicho proceso está precedido en gran parte por el manejo presupuestario, y que desde esa perspectiva presupuestaria, existen definiciones que podrían ser contrarias a lo que establece la técnica contable aplicable en esa materia. El Instructivo para la Formulación del Plan Presupuesto (versión mayo 2017), en las partidas presupuestarias ligadas a las cuentas contables de obras en proceso (inversión) y aquellas ligadas a cuentas contables de gasto por mantenimiento de las edificaciones, contiene definiciones y/o indicaciones confusas, que no coadyuvan a interpretar de una forma estandarizada, o que como se dijo parecen contrariar la normativa técnica contable aplicable en materia de construcción de obras.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

El riesgo de la calidad de la información contable relacionada con estos Activos, está materializado. El incumplimiento de la normativa técnica ocasiona que los Estados Financieros institucionales no estén mostrando la realidad financiera, ausencia de registros de las cuentas por pagar por contratos de construcción al registrarse los avances de obra con base en efectivo y no en devengo, lo que no permite a la Contabilidad revelar en notas a los Estados Financieros los saldos de esas cuentas por pagar en cada período, duplicidad de activos en los contratos de llave en mano, al registrarse los activos (bienes muebles) sin que se trasladen de la cuenta de activo en proceso, carencia de auxiliares de cuentas por pagar y de obras en proceso, diferencias entre el saldo de la cuenta de mayor 220-00-7 "Construcciones y Remodelaciones" y el saldo del Auxiliar de Cuentas Individuales de dicha cuenta, y saldos anormales en la subcuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso".

La cuenta de "Obras menores en proceso", es una cuenta de activo en proceso, que se registra con fundamento en los avances de la obra ejecutados hasta la finalización de la obra, por lo que la confiabilidad y veracidad de los avances registrados del activo en proceso responde a la efectividad del control que se tenga para la aprobación de los avances que se tramitan para pago, tanto en su condición física o estado de ejecución como en los costos aprobados. Por esta razón la confiabilidad de la documentación soporte que respalda el avance que se factura y tramita para pago, es de gran relevancia, y deben instaurarse controles cruzados que la garanticen, no obstante, en la muestra de comprobantes de pago revisada, se observó que los controles aplicados en la tramitación del pago de los avances de obra, son insuficientes para lograr dicho objetivo, escenario que además del riesgo de la calidad de la información, genera un ambiente propicio para el fraude y/o colusión, riesgo de importancia relativa en consideración a la cuantía de la inversión que la institución realiza en infraestructura.

Finalmente, al concluirse la obra esta cuenta deber ser reversada contra la cuenta del activo terminado y a su vez se registra el activo respectivo, lo que se evidenció que no se está realizando. Según informó la Licda. Alexandra Guzmán Vaglio, Jefe Subárea Contabilidad Operativa, ninguna de las obras seleccionadas en la muestra, se encuentra registrada en el Sistema de Bienes Inmuebles (BIN). Además, confirmó que dicho sistema actualmente no está previsto para el registro de estas obras que se realizan a partir de la edificación ya existente, tales como; mejoras, ampliaciones, adiciones, adaptaciones, reestructuraciones, etc., cuyos costos vendrían a modificar el costo del activo y con ello la depreciación, siendo factible incluso que dichas obras incrementen la vida útil. Lo que significa que el costo de las obras menores construidas en una edificación existente, a través de los años en la institución, no ha sido nunca capitalizado o trasladado al activo.

La ausencia de depuración de las cuentas de "Obras menores en proceso" mediante el traslado de las obras terminadas a la respectiva cuenta de edificio, genera que esta cuenta de activo esté subvaluada. Además, el traslado inoportuno de la obra terminada a la cuenta de Edificio, genera que el gasto por depreciación de períodos anteriores (a partir de finalizada la obra) afecte el período contable en que se registran, reduciendo improcedentemente las utilidades del período.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

ASF-215-2017  
22-12-2017

## ÁREA SERVICIOS FINANCIEROS

### AUDITORÍA FINANCIERA SOBRE EL CONTROL INTERNO PARA EL REGISTRO CONTABLE DE LAS OBRAS MENORES EN PROCESO SUBCUENTA CONTABLE 220-04-0 “OBRAS MENORES EN PROCESO”

GERENCIA DE INFRAESTRUCTURA Y TECNOLOGÍAS U.P.  
1107 - GERENCIA FINANCIERA U.P.1103

#### ORIGEN DEL ESTUDIO

El estudio se realiza en cumplimiento al Plan Anual Operativo 2017 del Área de Servicios Financieros.

#### OBJETIVO GENERAL

Evaluar la razonabilidad del control interno para el registro contable y el traslado de los costos en las obras menores en proceso.

#### OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. Revisar el control interno para el registro contable de las obras menores en proceso.
2. Constatar el traslado de los costos de la inversión ejecutada como obra menor en proceso al activo.

#### ALCANCE

El estudio comprende la revisión y análisis de la información registrada en el Balance General de Situación y el Mayor Auxiliar Contable del Seguro de Salud, en la subcuenta 220-04-0 “Obras menores en proceso” y la comparación de los saldos con los registrados en el Auxiliar de Cuentas Individuales de la cuenta de Mayor 220-00-7 en la subcuenta 220-04-0 “Obras menores en proceso”, del Seguro de Salud.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Además, la revisión de una muestra de comprobantes SINPE (pagos electrónicos) y documentación adjunta, la cual respalda los comprobantes contables registrados en la subcuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso" del Seguro de Salud, a fin de analizar la suficiencia del control interno para la tramitación de pago y registro contable de los avances de obra.

El período de evaluación comprende desde el 01 de enero 2015 al 31 de mayo 2017, ampliándose en casos en que se consideró necesario. La evaluación se realizó de acuerdo con Las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público y las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público.

## METODOLOGÍA

Para la realización del presente estudio de auditoría se aplicaron los siguientes procedimientos metodológicos:

- Extracción y comparación de los saldos del Auxiliar de Cuentas individuales de la Cuenta de Mayor 220-00-7 "Construcciones y Remodelaciones" del Seguro de Salud al 31 de diciembre 2015 y 2016, con los saldos registrados en el Balance General para ambos períodos, a fin de constatar la integridad de los registros a utilizar para la revisión.
- Revisión de saldos anormales en las cuentas individuales de la Subcuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso" al cierre contable 2016 y del comportamiento de los saldos anormales en los dos cierres contables anteriores.
- Extracción y revisión de la información registrada en el Mayor Auxiliar Contable en la subcuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso" en los períodos 2015, 2016, y hasta mayo 2017.
- Selección de las unidades ejecutoras con mayor cantidad de registros en la subcuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso" y extracción de los comprobantes contables registrados en el período en revisión, para la revisión del registro contable de las obras menores en proceso en la muestra de comprobantes seleccionada.
- Revisión del control interno para el pago y registro contable de avances de obra, en una muestra de comprobantes SINPE (pagos electrónicos) registrados en la subcuenta contable 220-04-0 "Obras menores en proceso" en el período 2015-2016-2017.
- Cuestionario aplicado a la Gerencia de Infraestructura y Tecnológicas de Información para constatar la existencia de regulación, estándares o políticas institucionales referente a la clasificación de las obras en proceso y su registro contable.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

- Revisión del registro contable de los movimientos en la subcuenta 220-04-0 “Obras menores en proceso” del Seguro de Salud 2015-2016-2017.
- Verificación del registro contable de las obras finalizadas para constatar su traslado al activo terminado, como obra nueva independiente o el incremento del valor de la obra existente por el los costos de inversión adicional, ejecutadas ambas como obra menor.

### MARCO NORMATIVO

- Constitución Política de la República de Costa Rica.
- Ley General de la Administración Pública 6227.
- Ley General de Control Interno 8292.
- Normas Generales de Control Interno de la Contraloría General de la República.
- Decreto Ejecutivo N° 34460-H, publicado en la Gaceta N° 82 del 29 de abril de 2008 “Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense
- Directriz CN-001-2009 del 23 de Noviembre 2009 “Valoración, Revaluación, Depreciación de Propiedad Planta y Equipo” emitida por la Contabilidad Nacional.
- Directriz CN-002-2010, del 11 de junio 2010 “Obras en Proceso” emitida por la Contabilidad Nacional.
- Directriz CN-001-2013 del 15 de enero 2013 “Contrataciones de modalidad llave en mano” emitida por la Contabilidad Nacional.
- Manual Descriptivo de Cuentas Contables.
- Manual de Normas y Procedimientos Contables y Control de Activos.
- Manual de Normas y Procedimientos para la Gestión del Pago de Bienes y Servicios.
- Manual Sistema Bienes Inmuebles (BIN).
- Normas Generales de Auditoría para el Sector Público.
- Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público.

### ASPECTOS A CONSIDERAR DE LA LEY GENERAL DE CONTROL INTERNO 8292

Esta Auditoría, informa y previene al Jерarca y a los titulares subordinados, acerca de los deberes que les corresponden, respecto a lo establecido en el artículo 6 de la Ley General de Control Interno, así como sobre las formalidades y los plazos que deben observarse en razón de lo preceptuado en los numerales 36, 37 y 38 de la Ley N° 8292 en lo referente al trámite de nuestras evaluaciones; al igual que sobre las posibles responsabilidades que pueden generarse por incurrir en las causales previstas en el artículo 39 del mismo cuerpo normativo, el indica en su párrafo primero:



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

*Artículo 39.- Causales de responsabilidad administrativa*

*“El jerarca y los titulares subordinados incurrirán en responsabilidad administrativa y civil, cuando corresponda, si incumplen injustificadamente los deberes asignados en esta Ley, sin perjuicio de otras causales previstas en el régimen aplicable a la respectiva relación de servicios. (...).”*

## ASPECTOS GENERALES DE LAS CONSTRUCCIONES EN PROCESO

De conformidad con la Directriz N° CN-002-2010 emitida por la Contabilidad Nacional el 11 de junio 2010, las “Construcciones en proceso” son **“Todas aquellas propiedades que estén siendo construidas o desarrolladas para su uso futuro como propiedades de inversión, los bienes de infraestructura y de beneficio y uso público, los destinados en el futuro a propiedades planta y equipo y los destinados a ser declarados culturales. (...).”**

Las obras en proceso son activos fijos, por lo que las subcuentas para el registro contable de las construcciones en proceso forman parte de la clasificación de Activos Fijos, su saldo es deudor, y comprende los costos y demás gastos incurridos para la construcción o ampliación de inmuebles, hasta el momento en que dichos bienes se encuentren en condiciones de ser utilizados por el ente público para el destino o afectación que corresponda al cometido estatal.

Una vez iniciada la construcción o remodelación de la infraestructura se utilizará la cuenta “Construcciones en Proceso”, cuenta de activo, donde se registran todas las transacciones que se relacionen con la edificación que está en proceso; **al concluirse la obra esta cuenta deber ser reversada contra la cuenta del activo terminado y a su vez se registra el activo respectivo.** Es importante señalar, en este punto, que los avances de obra en proceso no se deprecian.

Sobre el valor de registro de las obras construidas, según el Decreto Ejecutivo N° 34460-H publicado en la Gaceta N° 82 del 29 de abril de 2008 “Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense”, se deberá aplicar el principio de “Valor Histórico”, que establece: **“El costo original de adquisición, construcciones o producción es el adecuado para reflejar el valor de los bienes, derechos y obligaciones en el momento de su incorporación al patrimonio del Ente”.**

Al respecto, con fundamento en este mismo principio contable, formarán parte del valor histórico los costos y gastos necesarios para poner los bienes en condiciones de utilización o enajenación, además, estos deben incluir la diferencia originada en las transacciones en moneda extranjera.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Según el Manual Descriptivo de Cuentas Contables, las obras menores en proceso se deben registrar en la subcuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso", la cual forma parte del grupo de subcuentas que conforman la cuenta de mayor 220-00-7 CONSTRUCCIONES Y REMODELACIONES SEM – IVM. De conformidad con lo establecido en el Manual Descriptivo de Cuentas Contables, en la subcuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso" se registran todos los costos en que incurre la Institución para la construcción, adaptación, adición y reconstrucción de edificios, incluyendo todas las instalaciones que los integran, por ejemplo instalaciones eléctricas y telefónicas. Se debita por medio de cheques y asientos de diario. También cuando se ajusta la cuenta, por errores u omisiones en el momento del registro, y se acredita, cuando la obra en proceso se ha terminado por medio de asientos de diario para ajustar o corregir la cuenta.

## HALLAZGOS

El estudio realizado sobre el control interno para el registro contable de las obras menores en proceso, permitió determinar debilidades que se exponen seguidamente, las cuales requieren de la actuación oportuna de la Administración Activa, debido a la importancia que reviste la adecuada presentación de estos rubros en los Estados Financieros y el control sobre los recursos económicos que se invierten en los distintos proyectos de construcción y readecuación de las edificaciones.

### 1. **SOBRE LA CLASIFICACIÓN DE LAS OBRAS, LA DELIMITACIÓN DEL TIPO DE DESEMBOLSOS QUE DEBEN CONSIDERARSE GASTO O INVERSIÓN, Y LA FORMALIZACIÓN DE LA ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL Y FUNCIONAL DE LAS UNIDADES REGIONALES DE INGENIERÍA Y MANTENIMIENTO.**

Esta Auditoría determinó que Institucionalmente no se tienen formalmente definidos los conceptos y características que deben identificar y diferenciar una obra menor, de una mediana o mayor, no obstante estos parámetros (el tipo de obra) es requerido para muchas de las decisiones a tomar en el proceso de dotar a la institución de la infraestructura que requiere para el cumplimiento de sus funciones, trátase de obras nuevas, remodelaciones, ampliaciones, o mejoras de dicha infraestructura.

Mediante oficio 53749 del 11 de setiembre 2017, consultó a la Gerencia de Infraestructura y Tecnologías, la definición institucional de una obra menor, y cuáles son los parámetros o características que diferencian una obra menor de una mediana y una grande. Al respecto mediante oficio GIT-8816-2017 del 5 de octubre 2017, el Ing. Jorge Granados Soto, Gerente a.i. de esa Gerencia, confirmó que no existe una definición oficial de alcance institucional.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Por otra parte, desde el 20 de octubre 2005, en el artículo 9º de la sesión N° 8002, la Junta Directiva de la Institución aprobó la propuesta de creación de los Departamentos Regionales de Ingeniería y Mantenimiento (DRIM), propuesta presentada por la entonces Gerencia de Operaciones, con la finalidad de que fueran estas unidades las responsables de la planificación y ejecución de obras menores requeridas en el nivel local y regional. No obstante, mediante oficio GIT-8816-2017 del 5 de octubre 2017 se constató con la Gerencia de Infraestructura y Tecnologías, que aún no se dispone de un Manual Organizacional y Funcional debidamente aprobado, para el funcionamiento de estas unidades regionales de ingeniería y mantenimiento.

De igual forma, en la revisión de una muestra de comprobantes de pagos electrónicos mediante los cuales se cancelaron y registraron contablemente avances de obra, se observó la existencia de incertidumbre de las unidades ejecutoras a nivel nacional, para definir cuando la obra o proyecto a ejecutarse es una inversión o un gasto por mantenimiento, encontrándose por ejemplo; que en un proyecto de cambio de techo de un edificio, una unidad ejecutora lo registra como gasto por mantenimiento de edificio y otra como un costo de inversión cargándolo a la cuenta de construcciones en proceso.

Igual situación se observó con obras denominadas en los comprobantes de pago como: “Mantenimiento del Sistema de Tratamiento de Aguas”, “Mantenimiento Sistema Aguas Residuales”, y “Pintura Taller Obra Civil”, las cuales no obstante que indican ser mantenimiento, se registraron en la cuenta contable 220-04-0 “Obras menores en proceso”, cuenta donde se debe registrar únicamente aquellos desembolsos que se consideran inversión o que son capitalizables, es decir; obras que una vez finalizadas deben pasar a formar parte del valor del bien inmueble en el que se hayan ejecutado, por lo que debe definirse parámetros que diferencien claramente un mantenimiento mayor de una inversión en obra, a fin de estandarizar su aplicación técnica y su registro contable.

Además, se observó poca cultura contable a nivel nacional, en cuanto a los rubros que deben formar parte del costo de las obras (edificaciones). Cuando se trata de edificaciones nuevas, las contrataciones de servicios de ingeniería que en ocasiones se realizan en la etapa inicial, algunas unidades lo registran como gasto y otras como inversión, pero dentro de la subcuenta de obras en proceso, siendo que existe dentro de las cuentas de mayor de construcciones en proceso, subcuenta específica para el registro de los desembolsos durante el planeamiento y la confección de planos. Asimismo, aquellas adecuaciones de estructura que se realizan para instalar equipos, algunas incluso temporales, únicamente para que funcione el equipo viejo mientras se instala el nuevo, donde no se analiza previamente si los trabajos a realizar realmente incrementarán el valor de la edificación existente, aspecto esencial para luego efectuar su adecuado registro contable.





CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Las Normas de Control Interno para el Sector Público, en los siguientes apartados establecen:

#### 1.8 Contribución del SCI al gobierno corporativo

“El SCI debe contribuir al desempeño eficaz y eficiente de las actividades relacionadas con el gobierno corporativo, considerando las normas, prácticas y procedimientos de conformidad con las cuales la institución es dirigida y controlada, así como la regulación de las relaciones que se producen al interior de ella y de las que se mantenga con sujetos externos.”

#### 1.9 Vinculación del SCI con la calidad

“El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben promover un compromiso institucional con la calidad y apoyarse en el SCI para propiciar la materialización de ese compromiso en todas las actividades y actuaciones de la organización. A los efectos, deben establecer las políticas y las actividades de control pertinentes para gestionar y verificar la calidad de la gestión, para asegurar su conformidad con las necesidades institucionales, a la luz de los objetivos, y con base en un enfoque de mejoramiento continuo.”

#### 4.5.2 Gestión de proyectos

“El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben establecer, vigilar el cumplimiento y perfeccionar las actividades de control necesarias para garantizar razonablemente la correcta planificación y gestión de los proyectos que la institución emprenda, incluyendo los proyectos de obra pública relativos a construcciones nuevas o al mejoramiento, adición, rehabilitación o reconstrucción de las ya existentes.

Las actividades de control que se adopten para tales efectos deben contemplar al menos los siguientes asuntos:

- a. La identificación de cada proyecto, **con indicación de su nombre, sus objetivos y metas, recursos** y las fechas de inicio y de terminación.
- b. La designación de un responsable del proyecto **con competencias idóneas para que ejecute las labores de planear, organizar, dirigir, controlar y documentar el proyecto.**
- c. La planificación, la supervisión y el control de avance del proyecto, considerando los costos financieros y los recursos utilizados, de lo cual debe informarse en los reportes periódicos correspondientes. Asimismo, la definición de las consecuencias de eventuales desviaciones, y la ejecución de las acciones pertinentes. (...).”



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Sobre los esfuerzos institucionales por regular este tema, mediante oficio GIT-8816-2017 del 5 de octubre 2017, informó el Ing. Jorge Granados Soto, Gerente a.i. de la Gerencia de Infraestructura y Tecnologías, que hace algunos años esa Gerencia estuvo trabajando en la elaboración del documento denominado: "Instructivo para la ejecución de obras menores en la CCSS", sin embargo dicho documento no llegó a oficializarse, señalando además que: ***"La definición conceptual del nivel de complejidad de los proyectos y los parámetros que la determinan no están definidos y es quizá debido a la diversidad de criterios que rodean este tema que no se logró concretar el Instructivo (...). Entre los aspectos que giran alrededor del tema se encuentran el hecho de que el nivel de complejidad de un proyecto es relativo a la capacidad o nivel resolutorio de la unidad ejecutora. También que el nivel de complejidad es producto de múltiples factores como el nivel de complejidad tecnológica inherente al proyecto, el nivel de complejidad de la ejecución constructiva, (Por ejemplo, si es obra nueva o es intervención en un establecimiento hospitalario en funcionamiento), el nivel de complejidad del procedimiento de contratación que debe realizarse según costo y otros aspectos que puedan aportar complejidad a la gestión.***

Ante la consulta de si las obras menores consideran solo la inversión en infraestructura o también mobiliario y equipamiento, y quienes en la práctica ejecutan obras que pudieran considerarse menores, el Ing. Jorge Granados Soto, Gerente a.i. de la Gerencia de Infraestructura y Tecnologías, manifestó que: ***"En general, las edificaciones que desarrolla actualmente la Gerencia Infraestructura y Tecnologías contemplan el mobiliario y equipo. El tipo de componentes de un proyecto no son los únicos factores que determinan el nivel de complejidad. Un EBAIS, por ejemplo, tiene componentes de infraestructura, mobiliario y equipo médico, industrial e informático y es considerado una obra de baja complejidad. En la definición de obra menor que se incluyó en el borrador del "INSTRUCTIVO PARA LA EJECUCIÓN EN OBRAS MENORES EN OBRA PÚBLICA" se indicó un grupo de obras con el propósito de tipificar una obra menor. Según esta tipificación, las obras menores en general no se refieren a obras que deban ser amuebladas y equipadas sino a componentes de una infraestructura. (...)"***.

***En principio, las obras de menor complejidad son desarrolladas por el nivel regional y local, siendo financiadas principalmente con recursos del Fondo de Recuperación de Infraestructura, FRI. Sin embargo, las unidades ejecutoras adscritas a esta Gerencia también realizan obras de baja complejidad, no obstante, al ser desarrolladas como programas o paquetes, adquieren un nivel de complejidad importante.***

***Este tipo de programas (...), son gestionados por la Dirección de Mantenimiento Institucional por medio del Área Mantenimiento de Infraestructura y Equipos Industriales y el Área Administración de Edificios. También la Dirección Administración de Proyectos Especiales con la ejecución de los programas de Ingeniería Ambiental y Seguridad Humana, así como algunas sedes de EBAIS y Visita Periódica de complejidad importante. En casos de excepción la Dirección de Arquitectura e Ingeniería desarrolla obras de baja complejidad técnica como lo es el Proyecto de Construcción y Equipamiento de la Sede de EBAIS de Cedral, sin embargo, la tendencia es que este tipo de proyectos sean gestionados por el nivel regional.***



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

***Cabe señalar que no existe restricción para el desarrollo de una obra menor. Cualquier unidad que posea los recursos financieros, técnicos y administrativos que le permitan desarrollar una obra menor, puede hacerlo.***

***Por la naturaleza del recurso físico utilizado por la Institución, el nivel central concentra los recursos humanos especializados en el desarrollo las obras de mayor complejidad como las contenidas en el Portafolio de Proyectos de Inversión en Infraestructura y Tecnologías.***

Respecto al Manual de Organización de las DRIM, ahora denominadas ARIM (Áreas de Ingeniería y Mantenimiento de las Direcciones Regionales de Servicios de Salud) y la delimitación de competencias y responsabilidades sobre la planificación y ejecución de obras o proyectos, entre las Direcciones del Nivel Central y las ARIM, manifestó el Ing. Jorge Granados Soto, Gerente a.i. de la Gerencia de Infraestructura y Tecnologías, que esa Gerencia por medio de la Dirección de Mantenimiento Institucional, ha apoyado a la Dirección de Desarrollo Organizacional en la elaboración del “Modelo Organizacional del Componente de Ingeniería y Mantenimiento en los Establecimientos y Direcciones Regionales de Servicios de Salud” y señala: ***“El 15 diciembre del 2016, la Dirección de Desarrollo Organizacional procedió a la validación de esta propuesta con ingenieros y arquitectos de algunos centros de salud y de direcciones regionales de servicios de salud. La Dirección de Desarrollo Organizacional envía a la Gerencia Administrativa la “propuesta de Modelo Organizacional del componente de Ingeniería y Mantenimiento en los establecimientos y Direcciones Regionales.” La Gerencia Administrativa envía a la Dra. Julia Li, la propuesta indicando que “...el proyecto a su cargo, requiere como insumo la integralidad tanto de los proyectos que coexisten en el ámbito institucional, así como los que en materia de estructura organizacional y funcional formula la administración.” Por lo anterior, en este tema se está a la espera de que se aprueben los productos del Proyecto de Reestructuración del Nivel Central para que las instancias correspondientes continúen con el proceso de aprobación y posterior implementación por parte de las unidades locales y regionales. (...)***

***Actualmente no existe un documento institucional que defina los criterios que establecen esta delimitación. Naturalmente, la capacidad técnica instalada en una unidad, así como los límites de contratación administrativa según presupuesto, establecen esta delimitación. Las obras menores según descripción dada, se planifican y ejecutan en el nivel local o regional.***

De igual forma referente al proceso y requisitos que debe cumplir la unidad que ejecute una obra menor, el Ing. Granados Soto, indicó: ***“No está definido institucionalmente este proceso, sin embargo, para desarrollar toda obra de inversión se debe justificar la compra, disponer de planos o especificaciones técnicas o términos de referencia para la contratación, contar con los permisos respectivos, elaborar un presupuesto, elaborar un cronograma, contar con un profesional responsable, contar con presupuesto”.***



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

En relación con los aspectos que deben mejorarse y las acciones que deben implementarse para hacer más eficiente el proceso de construcción de obras menores, el Ing. Jorge Granados Soto, resaltó que se requiere definir claramente las diferencias entre obras menores y mantenimiento mayor, acceso de las unidades locales y regionales a la partida 2550, para limitar el uso de las partidas de mantenimiento en obras menores, disponer de un procedimiento ágil para justificación y documentación de estas inversiones, disponer de una base de datos con términos de referencia o carteles de contratación para uso de los niveles locales y regionales como base, regulación de las intervenciones arquitectónicas que realiza el nivel local en su infraestructura, realizar compras a escala de obras menores en temas específicos, una instancia conductora en materia de todas las ARIM rectora en materia técnica, y que las ARIM deben contar con el recurso humano interdisciplinario necesario para inspeccionar las obras en todos sus componentes (civil, arquitectónico, mecánico, eléctrico, y electromecánico) el cual debe estar capacitado para lograr una fiscalización óptima.

Adicional a lo descrito en materia de definición de estructura orgánica y funcional, que indiscutiblemente repercute en la calidad de la información que se registra sobre activos de la institución, es importante mencionar que la débil cultura en el manejo contable de las construcciones en proceso, se deriva un poco del hecho de que institucionalmente dicho proceso está precedido en gran parte por el manejo presupuestario, y que desde esa perspectiva presupuestaria, existen definiciones que podrían ser contrarias a lo que establece la técnica contable aplicable en esa materia, y en otros casos es evidente el vacío normativa técnico existente en la materia, lo que no coadyuva a interpretar de una forma estandarizada, lo que desde la parte presupuestaria se pretende regular.

En cuanto a las partidas presupuestarias ligadas a las cuentas contables de obras en proceso (inversión) y aquellas ligadas a cuentas contables de gasto por mantenimiento de las edificaciones, el Instructivo para la Formulación del Plan Presupuesto (versión mayo 2017), contiene las siguientes definiciones y/o indicaciones:

### ***Bienes Duraderos***

*Los bienes duraderos corresponden a las inversiones en equipamiento e infraestructura (grupo de partidas 2300, 2500 y subpartidas 2405, 2410 y 2415), las cuales se describen más adelante.*

*Con respecto a las subpartidas de bienes duraderos es importante tener presente las siguientes consideraciones generales:*

- a) *Los procesos de adición, mejoramiento, reconstrucción o mantenimiento comprendidos en esta partida, contablemente son considerados como “**reparaciones mayores**” siempre que cumplan con las siguientes características:*



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

- Se producen con el objetivo de **ampliar o reponer la capacidad de uso de los bienes.**
- **Prolonga la vida útil de los bienes por uno o varios periodos contables.**
- Incrementan la calidad del servicio prestado por el bien.
- **Implican un ajuste en la depreciación.**
- **Generan un incremento en el valor del bien.**
- Son de una cuantía relativamente importante.

b) Para clasificar un bien como duradero debe considerarse en primera instancia, las características de los bienes duraderos señaladas anteriormente. Una vez definido que se trata de un bien duradero, se aplica el criterio de acuerdo a la naturaleza para definir el grupo y de acuerdo al uso que se le dará para definir la subpartida de clasificación.

### **Construcciones, Adiciones y Mejoras**

“Corresponde a las subpartidas destinadas a los procesos de construcción, adiciones y Mejoras de obras públicas. Se entiende por construcción el proceso mediante el cual se lleva a cabo una obra hasta su total acabado que puede realizarse en varios periodos presupuestarios.

**Las adiciones y mejoras prolongan la vida útil del activo fijo**, las primeras implican un incremento de la obra, las segundas son aquellas que incrementan la capacidad de servicio y su eficiencia.

**Se realizan por contrato**, con personas físicas o jurídicas. Se citan como ejemplos, los edificios, instalaciones y otras obras. **Cuando como parte del contrato, se deba incorporar el equipamiento necesario para el adecuado funcionamiento de la obra, éste se debe considerar como parte del costo total de las mismas llegándose a capitalizar como tal.** Las servidumbres o derechos de paso se imputan a este grupo. Los pagos periódicos por este concepto que se realicen una vez concluida la obra, se imputan a la subpartida “Otros alquileres”. (...).”

### **2510 Edificios.**

“Se refiere a la construcción, adición y mejoras por contrato, **de todo tipo de edificios, tales como oficinas, centros de enseñanza, viviendas, bodegas, museos, laboratorios y hospitales.** Además, comprende todos aquellos trabajos electromecánicos y electrónicos necesarios para la finalización del edificio como son las instalaciones eléctricas, telefónicas, de seguridad y para cómputo.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

***Incluye obras de mediana complejidad, tales como: Sedes de Área, servicios de emergencias, que no modifiquen el perfil funcional del establecimiento según la capacidad resolutive asignada y que no provoquen, sin justificación técnica cambios en la oferta de sus servicios. Así como, obras de alta complejidad que son aquellos proyectos de nueva inversión que sean de gran magnitud y complejidad, que incluyan la presencia de tecnología avanzada, la apertura de nuevos servicios no considerados en la oferta actual y que impliquen modificación del nivel de complejidad asignado”.***

### **2550 Otras Construcciones, Adiciones y Mejoras.**

*“Comprende la construcción, adaptación, adición de obras menores, según normativa establecida al efecto. Como obras de baja complejidad se pueden citar las siguientes: muros de retención, tapias, tanques de captación de agua potable, perforación de pozos, instalaciones para informática y telecomunicaciones, perforación de pozos, pasos cubiertos, instalaciones eléctricas, ampliación de servicios, parqueos, o de espacios no especializados, instalaciones sanitarias (drenajes y tanques sépticos), ampliación y/o remodelación de servicios.*

***También se registra en estos rubros las actividades de mejora que impliquen una adición al valor del bien de carácter permanente y un incremento en el período de contabilización de la vida útil del activo”.***

En comentario a lo descrito, cabe resaltar que dentro de la conceptualización de la partida 2550 **“Otras Construcciones, Adiciones y Mejoras”** no se incluye la construcción de obras como los “EBAIS”, los “Puestos de Visita Periódica”, ni ninguna infraestructura nueva, sino aquellas que adicione valor a la ya existente. No obstante, dicha partida presupuestaria es la que se encuentra ligada a la cuenta 220-04-0 “Obras menores en proceso” donde se están registrando este tipo de obras.

Asimismo, llama la atención que dentro de la conceptualización general del grupo de partidas presupuestarias que incluye **“Construcciones, Adiciones y Mejoras”** se señale que **“Cuando como parte del contrato, se deba incorporar el equipamiento necesario para el adecuado funcionamiento de la obra, éste se debe considerar como parte del costo total de las mismas llegándose a capitalizar como tal”**, aspecto que roza con la técnica contable de reconocimiento del costo de las obras, dado que si bien es cierto la inversión en equipo también es capitalizable, esta no forma parte del costo de la obra o activo fijo, sino del costo de los equipos y demás bienes muebles que se adquieran.

En ese mismo apartado de conceptualización general, se indica que: **“(…) Los pagos periódicos por este concepto que se realicen una vez concluida la obra, se imputan a la subpartida “Otros alquileres”. (…)** aspecto que no queda claro en tanto se conoce que las obras que construye la institución son parte de su propio patrimonio, por cuanto no se entiende porqué si quedase algún pago pendiente al contratista, éste deba imputarse como alquiler y no como costo de la inversión en la obra.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

En relación con el **gasto por servicios profesionales y técnicos en los distintos campos o especialidades de la ingeniería**, las partidas presupuestarias relacionadas señalan:

#### **2149 Contratación Servicios de ingeniería.**

*“Gastos destinados al pago de servicios profesionales y técnicos para realizar trabajos en los diferentes campos de la ingeniería tales como la ingeniería civil, eléctrica, forestal, química, mecánica. Se excluye los gastos relativos a la supervisión de la construcción de obras públicas las cuales se registran en el grupo de “Construcciones Adiciones y Mejoras”.*

*Los gastos de servicios profesionales, técnicos y misceláneos, con personas físicas o jurídicas, concernientes a los preparativos para la construcción de obras de administración, tales como: estudios de factibilidad, estudios de suelo, elaboración de planos, entre otros, se clasifican en las subpartidas de consultorías según la subpartida que corresponda.*

*Cuando las obras se ejecutan por contrato y los gastos preparativos están asociados a la contratación de la obra, estos deben imputarse dentro del costo total de la misma y clasificarse dentro de la subpartida 2510 Edificios y 2550 Otras Construcciones, Adiciones y Mejoras. (...)*

#### **2151 Mantenimiento de Instalaciones Otras Obras.**

*“Gastos relacionados con el mantenimiento y reparación preventiva y habitual de obras de diversa naturaleza, tales como obras eléctricas, telecomunicación, acueductos, de riego, de alcantarillado pluvial y sanitario, oleoductos y depósitos”.*

#### **2156 Mantenimiento y Reparación de Edificios por Terceros.**

*“Corresponde a gastos por concepto de mantenimiento preventivo y habitual de oficinas, bodegas, locales diversos, hospitales, y similares, por ejemplo: ascensores, pintura de paredes, **reparaciones y remodelaciones menores** en techos, paredes y pisos. Se incluye el mantenimiento y reparación de los sistemas internos eléctricos, telefónicos y de cómputo, así como los sistemas de seguridad de edificios. Incluye el mantenimiento preventivo y habitual para la conservación de toda clase de terrenos”.*

Si comparamos las conceptualizaciones dadas a los bienes duraderos con las de mantenimiento, podemos observar que al ser tan generalizadas son confusas y de difícil determinación. Además, se colige de dichos conceptos, que los bienes duraderos son **“reparaciones mayores”** que generan valor agregado y mayor vida útil al bien, y que **el gasto estaría delimitado a aquellos “mantenimientos y/o remodelaciones menores”**, que son casualmente parámetros sobre los cuales no existe una política institucional, aspecto que genera incertidumbre en todos los niveles. Además, parece existir algún nivel de incoherencia al considerar dentro del apartado de partidas de bienes duraderos, las **remodelaciones** como inversión, y luego se utilice dicho concepto dentro de las partidas de gasto.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Por último cabe destacar, que los costos invertidos en preparativos asociados a la construcción de la obra, es decir desde la planificación, estudios técnicos requeridos, etc., así como, los costos de supervisión de la obra hasta su finalización, incluso los intereses cuando se construye con financiamiento, de conformidad con la normativa técnica aplicable, deben imputarse dentro del costo total de la misma, hayan sido estos contratados externamente o no. Aspectos técnicos que deben ser tomados en cuenta para emitir una política institucional en este tema, ya que muchos de ellos no será únicamente de documentarse y aprobarse, sino de analizar la estrategia, los cambios que se requieren para poder implementarlos, ya que a la fecha aspectos tales como la segregación de los salarios de los funcionarios que supervisan las obras o realizan otras actividades dentro de otras etapas, como los estudios técnicos, planos, etc. propios de la planificación o de la fase desarrollo de la obra, pero que tampoco están dedicados al 100% a solo esas funciones, o a únicamente una obra, no están siendo considerados.

A nivel contable, de conformidad con el Manual Descriptivo de Cuentas Contables, la Cuenta de Mayor 220-00-7 "Construcciones y Remodelaciones", es para registrar los costos en que incurre la institución para la construcción, adaptación, adición y reconstrucción de edificios, incluyendo todas las instalaciones que los integran, y actualmente además de las subcuentas específicas de construcciones en proceso, dicho grupo de cuentas contiene la cuenta 220-03 "Supervisión Obras y Confección Planos" y la 220-25 "Planeamiento Construcción", ello en concordancia con lo señalado en relación con los costos de aquellas actividades ejecutadas en el planeamiento de la construcción, como la elaboración de estudios técnicos y la confección de planos, así como, la posterior supervisión de las obras, los cuales forman parte de los costos a capitalizar.

No obstante, dada la dinámica y el tecnicismo que comprende el tema de la construcción de edificaciones, principalmente en la actualidad, donde las contrataciones para la ejecución de estas obras se realizan en su mayoría llave en mano, la complejidad de la planificación y el manejo de estos procesos, requiere de controles cada vez más eficientes, y de capacitación a los involucrados en todos los niveles, para poder garantizar registros confiables y la adecuada revelación de los activos institucionales, por cuanto es importante replantearse no solo la necesidad de que esos costos se registren y capitalicen, sino, se establezca la estrategia y el procedimiento mediante el cual se medirán tales costos, y finalmente se integrarán al costo total de la obra, de modo que se garantice su capitalización, es decir se trasladen al activo una vez finalizado.

En cuanto a la delimitación para determinar si se trata de un gasto por mantenimiento o una inversión, la dificultad opera en que se está a expensas del criterio del tomador de la decisión, de discernir si los trabajos que se realizarán generan valor agregado al bien, aumentan su eficiencia o prolongan su vida útil, en cuyo caso se deben de clasificar como inversión y gestionar ante la contabilidad institucional, el traslado del costo de la obra finalizada, a incrementar el valor del bien en que se ejecutó la obra, por cuanto se debe disponer de manuales y guías que faciliten la toma de estas decisiones desde la planificación de la obra, las cuales repercuten en el adecuado registro contable del patrimonio institucional.





CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Esta situación amerita un análisis profundo, ante el proceso institucional de implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y el “Plan de Innovación para la Mejora de la Gestión administrativa, financiera y logística, basado en soluciones tecnológicas”, a fin de que se ejecuten en primera instancia las actividades relacionadas con el gobierno corporativo, políticas, normas, manuales y guías sobre sanas prácticas y procedimientos y las actividades de control pertinentes que contribuyan al desempeño eficaz y eficiente del proceso de dotación de infraestructura que requiere la institución para operar y garantizar el cumplimiento del ordenamiento técnico y jurídico aplicable.

Es importante resaltar el ligamen que institucionalmente existe entre la partida presupuestaria y la cuenta contable, por cuanto la implementación de las NICSP requiere también de la revisión de la conceptualización que actualmente tienen las partidas relacionadas con inversión, así como, los ligámenes de estas con las cuentas contables requeridas.

## 2. SOBRE EL REGISTRO CONTABLE

### 2.1 DIFERENCIA ENTRE EL SALDO DE LA CUENTA DE MAYOR 220-00-7 “CONSTRUCCIONES Y REMODELACIONES” Y EL SALDO DEL AUXILIAR DE CUENTAS INDIVIDUALES

El Saldo de la cuenta de mayor 220-00-7 "Construcciones y Remodelaciones" al 31 de diciembre 2016, no es coincidente con el saldo del Auxiliar de Cuentas Individuales, presentando una diferencia de ₡4.272.016,70 (Cuatro millones doscientos setenta y dos mil dieciséis colones con setenta céntimos).

La Cuenta de Mayor 220-00-7 “Construcciones y Remodelaciones”, es para registrar los costos en que incurre la institución para la construcción, adaptación, adición y reconstrucción de edificios, incluyendo todas las instalaciones que los integran. Al 31 de diciembre 2015 y 2016 el saldo de la cuenta 220-00-7 se encuentra integrado por el saldo de las siguientes subcuentas:

**Cuadro 1**  
**Subcuentas de la Cuenta de Mayor**  
**220-00-7 “Construcciones y Remodelaciones”**

CUENTA	DESCRIP. CTA
220 01	Construcciones en Proceso
220 02	Const. En Proc. F.N. Emerg.
220 03	Sup. Obras y Conf. Planos
220 04	Obras Menores en Proceso
220 25	Planeamiento Construcción

Fuente: Manual Descriptivo Cuentas Contables.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Con fundamento en la sumatoria de saldos de dichas subcuentas tanto en el Auxiliar de Cuentas Individuales de la cuenta de mayor, como en el Balance del Seguro de Salud, se constató que el saldo de la cuenta de mayor 220-00-7 "Construcciones y Remodelaciones" en el Auxiliar de Cuentas Individuales es inferior en ¢4.272.016,70 (Cuatro millones doscientos setenta y dos mil dieciséis colones con setenta céntimos), al saldo que esa misma cuenta presenta en el Balance General del Seguro de Salud. Diferencia que se mantiene en los 3 cierres contables revisados, al 31 de diciembre 2014, 2015 y 2016, tal como se observa en el siguiente cuadro:

CUADRO 2					
COMPARACIÓN DE SALDOS AUXILIAR DE CUENTAS INDIVIDUALES Y BALANCE GENERAL DE SITUACIÓN					
CUENTA 220-00-7 CONSTRUCCIONES Y REMODELACIONES (SEM)					
2014-2015-2016					
AL 31 DE DICIEMBRE 2014					
CUENTA	DESCRIP. CTA	SUMATORIA SALDOS CUENTA INDIVIDUAL X SUBCUENTA	SALDO BALANCE X SUBCUENTA	DIFERENCIA	OBSERVACIONES
220 01	Construcciones en Proceso	66.520.014.253,24	66.520.014.253,24	0,00	
220 02	Const. En Proc. F.N. Emerg.	79.526.229,22	79.526.229,22	0,00	
220 03	Sup. Obras y Conf. Planos	31.235.899,66	31.235.899,66	0,00	
220 04	Obras Menores en Proceso	17.615.455.387,13	17.615.455.387,13	0,00	
220 25	Planeamiento Construcción	0,00	4.272.016,70	-4.272.016,70	No la contiene el Auxiliar
		84.246.231.769,25	84.250.503.785,95	-4.272.016,70	
AL 31 DE DICIEMBRE 2015					
CUENTA	DESCRIP. CTA	SUMATORIA SALDOS CUENTA INDIVIDUAL X SUBCUENTA	SALDO BALANCE X SUBCUENTA	DIFERENCIA	OBSERVACIONES
220 01	Construcciones en Proceso	93.390.106.786,81	93.390.106.786,81	0,00	
220 02	Const. En Proc. F.N. Emerg.	79.526.229,22	79.526.229,22	0,00	
220 03	Sup. Obras y Conf. Planos	31.235.899,66	31.235.899,66	0,00	
220 04	Obras Menores en Proceso	22.030.069.793,22	22.030.069.793,22	0,00	
220 25	Planeamiento Construcción	0,00	4.272.016,70	-4.272.016,70	No la contiene el Auxiliar
		115.530.938.708,91	115.535.210.725,61	-4.272.016,70	
AL 31 DE DICIEMBRE 2016					
CUENTA	DESCRIP. CTA	SUMATORIA SALDOS CUENTA INDIVIDUAL X SUBCUENTA	SALDO BALANCE X SUBCUENTA	DIFERENCIA	OBSERVACIONES
220 01	Construcciones en Proceso	107.786.809.916,03	107.786.809.916,03	0,00	
220 02	Const. En Proc. F.N. Emerg.	79.526.229,22	79.526.229,22	0,00	
220 03	Sup. Obras y Conf. Planos	31.235.899,66	31.235.899,66	0,00	
220 04	Obras Menores en Proceso	26.883.233.012,49	26.883.233.012,49	0,00	
220 25	Planeamiento Construcción	0,00	4.272.016,70	-4.272.016,70	No la contiene el Auxiliar
		134.780.805.057,40	134.785.077.074,10	-4.272.016,70	

Fuente: Auxiliar Cuenta Individual y Balance General de Situación al 31 de diciembre 2014, 2015 y 2016, Seguro de Salud.

## 2.2 SALDOS ANORMALES EN LA SUBCUENTA 220-04-0 "OBRAS MENORES EN PROCESO"

La subcuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso" registró en el Auxiliar de Cuentas Individuales de la Cuenta de Mayor 220-00-7 "Construcciones y Remodelaciones (SEM) al 31 de diciembre 2015, 971 saldos con una sumatoria de: ¢26.883.233.012,49 (Veintiséis mil ochocientos ochenta y tres millones doscientos treinta y tres mil doce colones con cuarenta y nueve céntimos). De conformidad con el Auxiliar de Cuentas Individuales, 4 de los 971 saldos registrados en la subcuenta al 31 de diciembre 2016, son anormales. La sumatoria de saldos anormales fue de: ¢51.086.027,99 (Cincuenta y un millones ochenta y seis mil veintisiete colones con noventa y nueve céntimos), que representó el 19% de total de saldos de la subcuenta a esa fecha.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Se realizó un análisis retrospectivo de 3 períodos (2016-2015-2014) en las 4 cuentas individuales que registraron saldo anormal, observándose que esos saldos vienen arrastrándose de períodos anteriores, pues no presentan movimientos en los períodos revisados, como se evidencia en el siguiente cuadro:

CUADRO 3						
COMPORTAMIENTO DE SALDO ANORMALES						
SUBCUENTA 220-04-7 "CONSTRUCCIONES EN PROCESO"						
2014-2016						
DESCRIPCIÓN		SALDOS 2014-2015			SALDOS 2015-2016	
SUBCUENTA CONTABLE	CUENTA INDIVIDUAL	SALDO 2014	SALDO 2015	DIFERENCIAS 2014-2015	SALDO 2016	DIFERENCIAS 2015-2016
220-04-0	30800009392	38.115.111,00	38.115.111,00	0,00	38.115.111,00	0,00
220-04-0	38100010275	11.765.854,00	11.765.854,00	0,00	11.765.854,00	0,00
220-04-0	31100008943	845.062,99	845.062,99	0,00	845.062,99	0,00
220-04-0	15924295	360.000,00	360.000,00	0,00	360.000,00	0,00
<b>Totales:</b>		<b>51.086.027,99</b>	<b>51.086.027,99</b>	<b>0,00</b>	<b>51.086.027,99</b>	<b>0,00</b>

Fuente: Auxiliar Cuenta Individual Cuenta de Mayor 220 al 31 de diciembre 2014, 2015, 2016 Seguro de Salud

### 2.3 REGISTRO CONTABLE DE LOS AVANCES DE OBRA

El registro de los avances de obra se está realizando con base en efectivo y no en devengo. Es decir, se registra contablemente al momento en que se emite el comprobante de pago, en consecuencia tampoco se está registrando la cuenta por pagar que generan los contratos de construcción.

Revisados los comprobantes registrados en el Mayor Auxiliar Contable, en la subcuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso" durante el 2015, 2016 y a mayo 2017, se evidenció que los avances se registran acreditando la cuenta de Banco, y las respectivas cuentas por concepto de la retención del 2% del impuesto sobre la renta o por aplicación de cláusulas de incumplimiento.

La Ley General de Control Interno, en el artículo 16 "Sistemas de información" establece:

En cuanto a la información y comunicación, serán deberes del jerarca y de los titulares subordinados, como responsables del buen funcionamiento del sistema de información, entre otros, los siguientes:

- Contar con procesos que permitan identificar y registrar información confiable, relevante, pertinente y oportuna; asimismo, que la información sea comunicada a la administración activa que la necesite, en la forma y dentro del plazo requerido para el cumplimiento adecuado de sus responsabilidades, incluidas las de control interno.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Las Normas de Control Interno para el Sector Público, en los siguientes apartados disponen:

#### **4.4 Exigencia de confiabilidad y oportunidad de la información**

*“El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben diseñar, adoptar, evaluar y perfeccionar las actividades de control pertinentes a fin de asegurar razonablemente que se recopile, procese, mantenga y custodie información de calidad (...)”*

##### **4.4.3 Registros contables y presupuestarios**

*“El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben emprender las medidas pertinentes para asegurar que se establezcan y se mantengan actualizados registros contables y presupuestarios que brinden un conocimiento razonable y confiable de las disponibilidades de recursos, las obligaciones adquiridas por la institución, y las transacciones y eventos realizados.”*

Mediante el Decreto Ejecutivo N° 34460-H, publicado en la gaceta 82 del 29 de abril de 2008, se oficializaron los principios contables para el Sector Público, mismo que continúan vigente hasta la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP). Entre otros principios en el Decreto 27244-H se establece:

#### **4. Registro**

*“Todos los hechos de carácter contable deben ser registrados en oportuno orden cronológico en el que se produzcan éstos, sin que se presenten vacíos, lagunas o saltos en la información registrada. Con este principio se procura garantizar que todas las operaciones tramitadas se den en forma ordenada, quedando debidamente justificada la información registrada en los diferentes sistemas auxiliares y procesos contables de manera secuencial, permitiendo una transparencia en los sistemas”.*

#### **10. Revelación Suficiente**

*“Los estados contables y financieros deben contener toda la información necesaria que exprese adecuadamente la situación económica-financiera y de los recursos y gastos del Ente y, de esta manera, sean la base para la toma de decisiones.*

*Dicha información en consecuencia, debe ser pertinente, comprensible, imparcial, verificable, oportuna, confiable, comparable y suficiente.*



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

*Cuando ocurran eventos o transacciones en términos monetarios extraordinarios o que ameriten algún tipo de explicación para que la información sea transparente, se deberán poner notas explicativas al pie de los estados financieros y otros cuadros”.*

Según se observó, la ausencia de un marco regulatorio que establezca el manejo administrativo y contable de las transacciones que se generan durante la planificación y ejecución de obras menores y su equipamiento, aunado a la falta de capacitación en el manejo técnico de la materia y la ausencia de un sistema automatizado e integrado, que promuevan una cultura de control contable en un ambiente en donde predominan profesionales especializados en áreas afines a la construcción y equipamiento, especialidades que muy poco interiorizan la importancia de los controles contables para la prevención de errores, fraudes y el registro inadecuado de las transacciones, no está garantizando la calidad de la información que se genera y el cumplimiento del marco normativo técnico aplicable para la presentación de los estados financieros.

Los Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público, constituyen un conjunto de conceptos básicos y reglas para el registro contable y presentación de la información, de todas las dependencias del sector público, los cuales por su trascendencia fueron debidamente adoptados por la Caja Costarricense de Seguro Social, por cuanto es de carácter obligatorio su cumplimiento.

Con estos principios se procura garantizar que todas las operaciones tramitadas se ejecuten en forma ordenada, y quede debidamente justificada la información registrada en los diferentes sistemas auxiliares y procesos contables de manera secuencial, permitiendo transparencia en los sistemas y la presentación adecuada de las operaciones financieras de la entidad.

Esta forma de registro, además de incumplir con los principios contables que deben ser aplicados institucionalmente en el manejo de la información contable, genera que no se esté registrando la cuenta por pagar que origina la contratación para la ejecución del proyecto, debilitando el control de los saldos por pagar, y afectando la calidad de la información que se emite en los Estados Financieros.

### **3. CONTROL INTERNO PARA EL PAGO Y REGISTRO CONTABLE DE LOS AVANCES DE OBRA**

Los controles aplicados para el pago y registro contable de los avances de las obras en proceso, no están garantizando la confiabilidad de la información registrada en las cuentas de construcciones en proceso, ni la prevención de fraudes y/o colusión en el proceso de pago de las contrataciones para la construcción de los proyectos.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

El estudio determinó que no se documenta adecuadamente la evidencia que respalda el grado de avance facturado, y no se está realizando una adecuada separación de los rubros pagados en cada avance de obra, lo que no genera confiabilidad de la información registrada en la subcuenta obras menores en proceso, expone a la institución al riesgo de fraude y dificulta luego de finalizada la obra, el traslado de los bienes por los montos correctos a las subcuentas de activo que corresponden según su naturaleza.

Se seleccionó una muestra de 14 comprobantes contables registrados en la cuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso", los cuales son pagos electrónicos ejecutados en el período comprendido entre el 01 de enero 2015 y el 31 de mayo 2017 que cancelaron 18 facturas por avances de obra. Revisada la documentación de respaldo de estas facturas por avances de obra, se observaron las siguientes debilidades de control interno:



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

CUADRO 2	
REVISIÓN COMPROBANTES DE PAGO AVANCES DE OBRA	
RESUMEN DE DEBILIDADES DE CONTROL	
DEBILIDAD DE CONTROL	CANTIDAD
SIN TABLA AVANCE PARA PAGO	9
TABLA AVANCE NO ESTÁ FIRMADA POR EL RESPONSABLE DE LA VERIFICACIÓN EN EL CAMPO.	2
TABLA DE AVANCE PARA PAGO SIN DESGLOCE DE COMPONENTES	2
SIN CONTROL DE PAGOS DEL CONTRATO POR PARTE DE UNIDAD EJECUTORA	11
SIN NOTA APROBACIÓN FACTURA PARA PAGO EFECTUADA POR LA UNIDAD EJECUTORA	8
SIN COMPROBANTE 42 O MÍNIMO ACTA RECIBIDO CONFORME DE LOS EQUIPOS CUANDO CORRESPONDÍA	3
EQUIPO O MOBILIARIO REGISTRADO EN LA CUENTA 220-04-0	2
SIN FACTURA COMERCIAL	2
SIN FACTURA CAJA	2

Fuente: Comprobantes de pago aportados por el Archivo Financiero Institucional.

A continuación se detallan algunas de las debilidades específicas presentadas en la muestra de comprobantes revisados:

**COMPROBANTE CONTABLE 1940600036178 del 30 abril 2015 (SINPE 600036178 del 22/04/2015):**

Cancela dos facturas, entre ellas la factura 1776 la cual señala que corresponde al proyecto "Remodelación del Servicio de Radiología Hospital México".



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

La composición por ítems de la sumatoria del avance pagado con el comprobante SINPE 600036178 del 22 de abril 2015, factura 1776, avance número 1 del Proyecto de Remodelación del Servicio de Radiología del Hospital México, según tabla de pago del avance que respalda la facturación y el pago, corresponde a trabajos realizados en obra gris, estructura metálica de paredes y costos indirectos del proveedor para la construcción de esta primera fase de la obra, y representa una inversión en infraestructura por el monto de: ₡9.380.162.62 (Nueve millones trescientos ochenta mil ciento sesenta y dos colones con sesenta y dos céntimos), inversión que forma parte del costo de la obra y que fue registrada como gasto en la cuenta 905-34-5 "Mant. Repar. Ed. Terceros". Según se pudo observar debido a que los recursos provenían de la partida 2156 "MANT. REPAR. ED. TERCEROS", aunque se trató de una remodelación del Servicio de Radiología del centro médico.

#### **COMPROBANTE CONTABLE 1940600048292 DEL 31/03/2017 (SINPE 600048292 DEL 08/03/2017):**

Cancela la factura 439 la cual señala que corresponde al proyecto "Contratación de Servicios de Diseño y Construcción para la rehabilitación provisional de Salas de Cirugía, Adecuación del Área de Recuperación y creación de un Área de Hospitalización. Hospital México."

No se incluyó la Tabla de Avance de Obra como tal, pero dentro del "Acta de recepción por avance de obra" se incluyó un cuadro con desglose de los ítems que se cancelan y el respectivo porcentaje de avance propuesto y aceptado con su equivalente costo y sumatoria de monto a pagar. Los rubros que se cancelan según Acta de Recepción, son: Estudios Preliminares, Estudios de Factibilidad, Anteproyecto, Diseño (planos), Especificaciones Técnicas, dichos rubros se contabilizaron en la subcuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso" siendo que para tales efectos se dispone de las subcuentas 220-03 "Sup. Obras y confección planos" y 220-25 "Planeamiento construcción".

#### **COMPROBANTE CONTABLE 3500080092777 DEL 30/04/2015 (SINPE 80092777 DEL 15/04/2015):**

Cancela las facturas 1721 y 1722 las cuales señalan que corresponden al proyecto "Suministro e instalación de un Equipo de generación de vapor, dos sistemas generadores de agua caliente, equipos auxiliares complementarios, red de tuberías de vapor y agua caliente, servicio de mantenimiento preventivo y correctivo, para uso del Hospital San Francisco de Asís de Grecia. Licitación Abreviada 2013LA-000001-3107"

Como se puede observar, se trata de Suministro e instalación de equipo (Generadores de vapor, Generadores de agua caliente y equipos auxiliares complementarios), además de Servicio de mantenimiento preventivo y correctivo de los equipos. Se registraron ₡29.682.633,00 (Veintinueve millones seiscientos ochenta y dos mil seiscientos treinta y tres) en la cuenta 220-04-0 de Obras Menores en Proceso, sin que se evidencie en la documentación del pago los rubros y conceptos que conforman los costos correspondientes a construcción de obra, ello por cuanto: El comprobante de pago cancela las





CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

facturas 1721 y 1722 y estas no tienen un desglose de conceptos de pago. El pago no contiene Tabla de Avance de Obra que evidencie que el mismo fue verificado en el campo y debidamente aprobado para su registro contable y pago, documento que debería evidenciar el desglose de los items ejecutados y los porcentajes de avance para registrarse contablemente en las cuentas que corresponde según naturaleza de los componentes del avance. Cabe resaltar, que siendo el pago por adquisición de equipo, no se adjuntó el comprobante 42 de ingreso y registro del bien, ni Acta de Verificación o Recepción del equipo. Tampoco se observó el control administrativo de pagos del contrato que debe realizar la unidad ejecutora para generar una seguridad razonable de que el pago es procedente conforme los costos contratados.

En lo que respecta a la factura 1722, según detalle indica que se trata de la facturación de Cursos de Capacitación, y llama la atención que siendo el mismo proveedor del Equipo, cuya factura se registró como cuenta por pagar proveedor local (302), el monto correspondiente a la capacitación se registró como Cuenta por Pagar Proveedores del Exterior (301).

**COMPROBANTE CONTABLE 3500090001055 DEL 31/05/2015 (SINPE 90001055 DEL 07/05/2015):**

No contiene factura comercial ni de la CAJA, y la boleta SINPE solicitud de pago 230879 registra "0" en el espacio de número de factura. Según oficio DMI-0676-2015 del 05 de mayo 2015, suscrito por el Ing. Juan César Rojas Aguilar, Director Mantenimiento Institucional (unidad ejecutora), se trata del proyecto: "Suministro e instalación de dos equipos generadores de vapor, equipos auxiliares complementarios, adecuación de tuberías de vapor, condensado, gas LP, agua caliente dentro de casa de máquinas y servicio de mantenimiento preventivo y correctivo, para uso en el Hospital de Los Chiles", Licitación Abreviada 2014LA-000001-3107, contrato 2014-000003).

Además de no observarse las respectivas facturas por el monto que se cancela, tampoco se observó nota de aprobación de factura de parte del Encargado del Proyecto, ni el Control Administrativo de Pagos de Contrato. Cabe resaltar que tratándose de una compra de equipo, no se observó la Fórmula 42 de ingreso y registro contable de los equipos en el SCBM, ni las actas de recibido conforme de dichos equipos y/o de la obra registrada como construcción en proceso, que en apariencia se trató de los trabajos que se requirió realizar en el edificio para instalar el equipo.

Según oficio DMI-0676-2015 suscrito por el Ing. Juan César Rojas Aguilar, Director Mantenimiento Institucional (unidad ejecutora), el contrato 2014-000003 estipula en la Cláusula Sexta: Forma de Pago: "La Caja cancelará mediante Carta de Crédito irrevocable y confirmada en dólares de USA, por medio del Banco Internacional de Costa Rica (Panamá) - BICSA Financial Center, Agencia en Ciudad de Panamá, Avenida Balboa y Calle Aquilino de la Guardia, a nombre de SETEC INTERNATIONAL INC de acuerdo con el siguiente detalle: 1. El 100% del costo de los equipos se cancelará de la siguiente manera: 1.1. El 50% (cincuenta por ciento) del costo de los equipos, contra Acta de Verificación de Equipo y Embalaje. 1.2. El restante 50% (cincuenta por ciento) del costo de los equipos, conjuntamente contra ACTA de Recepción





CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Definitiva". En este mismo oficio DMI-0676-2015, se señala que el monto del contrato es por \$388.913.11 (Trescientos ochenta y ocho mil novecientos trece dólares con once centavos), y el comprobante de pago es por \$389.885,39 (Trescientos ochenta y nueve mil ochocientos ochenta y cinco dólares con treinta y nueve centavos), equivalente a los \$389.913.11 dólares del contrato más \$972.28 dólares de comisión bancaria, por cuanto se observa que se pagó el 100% del contrato y no se adjuntó el comprobante 42 de ingreso y registro contable de los equipos al SCBM, ni las actas de recepción de los equipos o de los trabajos realizados en la edificación para la instalación.

En el Oficio DMI-0676-2015 suscrito por el Ing. Juan César Rojas Aguilar, Director de Mantenimiento Institucional, también se hizo un desglose de costos y cuentas contables, los costos relacionados con la cuenta contable 220-04-0 Obras Menores en Proceso, son los costos descritos en el apartado "Obras Civiles" con una sumatoria de ₡23.813.328,76 (Veintitrés millones ochocientos trece mil trescientos veintiocho colones con setenta y seis céntimos), no obstante, el monto pagado y registrado en dicha cuenta fue de ₡28.010.742,76 (Veintiocho millones diez mil setecientos cuarenta y dos colones con setenta y seis céntimos), para una diferencia de: ₡4.197.414,00 (Cuatro millones ciento noventa y siete mil cuatrocientos catorce colones), la cual no se justifica y tampoco existe seguridad de cuál sería el dato correcto, dado que no se dispone de la Tabla de Avance para Pago con el respectivo detalle que permita evidenciarlo.

#### **COMPROBANTE CONTABLE 3500090001174 DEL 31/12/2015 (SINPE 90001174 03/12/2015):**

No contiene factura comercial ni de la CAJA, y la boleta SINPE solicitud de pago 2330868 registra "0" en el espacio de número de factura. Según oficio DMI-2058-2015 del 20 de noviembre 2015, suscrito por el Ing. Juan César Rojas Aguilar, Director Mantenimiento Institucional (unidad ejecutora), se trata del proyecto: "Suministro e instalación de dos equipos de generadores de vapor, equipos auxiliares complementarios, adecuación de tuberías de vapor, condensado, gas LP, agua caliente dentro de casa de máquinas y servicio de mantenimiento preventivo y correctivo, para uso en el Hospital de Upala". Licitación Abreviada 2015LA-000001-3107, Contrato 2015-000014.

Según se observó en la copia del contrato adjunto, se trata de un proyecto de Adquisición e Instalación de Equipos. De conformidad con lo estipulado en el contrato en la "Cláusula Sexta: Forma de Pago", los equipos se pagarían en dos tramos de 50% cada uno contra "Actas de Verificación de Equipo y Embalaje", el primero, y contra "Acta de Recepción Definitiva" el segundo, y los costos de desinstalación provisional de equipos, instalación de equipos nuevos (red de tuberías de vapor dentro de la casa de máquinas, red de tubería y accesorios de gas L.P., red de tubería de agua potable y obras civiles, de la siguiente manera: "Se realizará el pago contra avance de obra, tomando como referencia el desglose del presupuesto. (...)" No obstante dentro de la documentación que sustenta el pago no se ubicó ni la Tabla de avance de obra que evidencie los porcentajes de avance verificados en el campo que sustentan el pago y el registro contable en construcciones en proceso, ni las Actas de recibido Provisional y Definitiva, de los equipos,



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

para los montos pagados y registrados como Cuentas por Pagar por concepto de equipos. Tampoco se observaron facturas del Proveedor ni la fórmula institucional o factura de la CAJA, ni el Control Administrativo de Pagos del Contrato que evidencie que la Unidad Ejecutora verificó la veracidad y validez del monto a pagar.

**COMPROBANTE CONTABLE 3500080130473 DEL 31/07/2016 (SINPE 80130473 DEL 28/07/2016):**

Cancela la factura 715 la cual señala que corresponde al proyecto “Cambio de techo y obras complementarias del Área Control de Calidad y Protección Radiológica (EDIFICIO MIREYDA)” Licitación Abreviada 2015LA-000009-4403 Orden de Compra en Plaza 002-16.

No se adjuntó Tabla de avance de obra que evidencie la verificación y aprobación del avance pagado en lo que respecta al monto registrado como construcción en proceso. Tampoco se adjunta Control Administrativo de Pagos del Contrato que evidencie que la Unidad Ejecutora verificó la veracidad y validez del monto a pagar. En cuanto a la obra ejecutada, de conformidad con el objeto de la contratación se trata del cambio del techo al Área de Control de Calidad y Protección Radiológica ubicada en el Edificio Mireyda, mismo que se está registrando como “obra en proceso” es decir como inversión. Este es uno de esos casos en que se debe analizar si efectivamente los trabajos realizados responden a la naturaleza de una inversión o de un gasto por mantenimiento de edificios. Al respecto se conoció que algunos ingenieros son del criterio de que por ejemplo si el techo ya existía y se cambia, se estaría ante un mantenimiento, y que si el techo es un agregado, es decir se techa una parte que antes no tenía techo, sería una inversión, no obstante como se mencionó el hallazgo 1, estos aspectos técnicos no están tan claramente definidos institucionalmente.

**COMPROBANTE CONTABLE 3500080143905 DEL 31/12/2016 (SINPE 80143905 DEL 23/12/2016):**

Cancela la factura 1076 la cual señala que corresponde al proyecto “Instalación de Red Principal de Vapor del Hospital Nacional de Niños”. Licitación Abreviada 2016LA-000046-2103.

Tabla Avance para pago está firmada por ingeniero responsable, no obstante no contiene desglose por componente que evidencie los porcentajes de materiales, costos por mano de obra de instalación, y los costos que pudieran corresponder a Activos. Aparentemente según desglose de factura 1076 adjunta al comprobante de pago 80143905 del 23/12/16 por \$171.715,50 (Ciento setenta y un mil setecientos quince dólares con cincuenta centavos) el monto de: \$32.750,00 (Treinta y dos mil setecientos cincuenta dólares) correspondían a una "Bomba Mecánica" la cual habría que definir si se trata de un activo que debe plaquearse y registrarse como tal, en cuyo caso no formaría parte del costo de la infraestructura y debe tenerse además el debido cuidado de no duplicar dicho costo, al registrar el activo, ya que el Encargado de Activos de la unidad usuaria desconoce que se registró (debitó) como obra en proceso, por lo que al aplicar el registro normal de un activo lo estaría acreditando contra la cuenta por pagar, por lo que el costo del activo continuaría en la cuenta de obras en proceso donde fue registrado según se observó en el comprobante SINPE 80143905, con lo que no solo se duplicaría el activo sino también se generaría una cuenta por pagar que no existe y a la que nunca se le va a generar el débito, en detrimento de la calidad de la información financiera revelada no solo en activos sino en los pasivos.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Las Normas de Control Interno para el Sector Público, en los siguientes apartados disponen:

#### **4.3 Protección y Conservación:**

*“El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben establecer, evaluar y perfeccionar las actividades de control pertinentes a fin de asegurar razonablemente la protección, custodia, inventario, correcto uso y control de los activos pertenecientes a la Institución (...)”*

#### **4.5 Garantía de eficiencia y eficacia de las operaciones**

*“El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben establecer actividades de control que orienten la ejecución eficiente y eficaz de la gestión institucional. Lo anterior, tomando en cuenta, fundamentalmente, el bloque de legalidad, la naturaleza de sus operaciones y los riesgos relevantes a los cuales puedan verse expuestas, así como los requisitos indicados en la norma 4.2”*

El Manual de Normas y Procedimientos para la Gestión del Pago de Bienes y Servicios, en los siguientes apartados establece:

1.1.2.1 *“Una vez recibido el bien o servicio a satisfacción, la Unidad Ejecutora procederá a sellar y revisar la factura para su envío a la Subárea Gestión Control Compras Bienes y Servicios, tomando en cuenta los siguientes aspectos. (...)*

*f)Detalle de los bienes y servicios adquiridos.*

*h)Precios unitarios.*

*i)Valor total de la mercadería (en números y letras).*

*j)Ajuste a especificaciones del contrato u orden de compra.*

*m) Orden de compra. (...)”*

3.1.2.2 *“Corresponde a la Unidad Ejecutora realizar una revisión exhaustiva de la factura en todos sus extremos a efecto de que el documento no contenga errores e incluya los documentos necesarios para su tramitación, como son: **Factura de la CCSS, factura comercial, orden de compra o contrato, en caso de activos vale de entrada Bienes Muebles y Suministros (Fórmula 42)**, todos los documentos deberán ser originales, y que además lleve las firmas autorizadas”. (El resaltado no es del original).*



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

3.2.1.1 ***“Corresponde a la Subárea Gestión Control Bienes y Servicios (SGCCBS) la revisión de los aspectos legales y administrativos de las facturas y demás documentos que representen una erogación económica para la Institución, provenientes de las diferentes Unidades Ejecutoras”.***

3.2.2.3 ***“Verificar el contenido aritmético de las facturas. Que las facturas de la CCSS, la factura comercial y la Orden de Compra o contrato contengan los mismos montos (...)”.***

3.2.2.20 ***“Todas las facturas y documentos revisados deben ir firmados por el funcionario responsable”.***

Sobre el valor de registro de las obras construidas, según el Decreto Ejecutivo Nº 34460-H publicado en la Gaceta Nº 82 del 29 de abril de 2008 “Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense”, se deberá aplicar el principio de “Valor Histórico”, que establece: **“El costo original de adquisición, construcciones o producción es el adecuado para reflejar el valor de los bienes, derechos y obligaciones en el momento de su incorporación al patrimonio del Ente”. (El resaltado no es del original).**

Además, la Directriz Nº CN-001-2013 “Contrataciones de modalidad llave en mano” del 15 de enero 2013, emitida por la Contabilidad Nacional, respecto al registro de los bienes adquiridos **mediante proyectos de construcción llave en mano**, establece: “Artículo 3.- Reconocimiento y Revelación: Las entidades que realicen contrataciones bajo la modalidad “llave en mano” **deberán registrar por separado todos los activos que conforme la totalidad de dicha contratación, de acuerdo a su naturaleza**. Se debe de ejecutar presupuestariamente en cada una de las partidas presupuestarias correspondientes los diferentes activos involucrados en la contratación “llave en mano”.” (El resaltado no es del original).

El Manual de Normas y Procedimientos Contables y Control de Activos Muebles, en el artículo 5 “Compras que se contabilizan mediante el SCBM”, establece: **“Las compras que se realicen de los artículos identificados en el Catálogo General de Suministros (CGS) denominados en la clase 6 y 7 deben contabilizarse mediante el SCBM, independientemente cual presupuesto afecten”.**

La cuenta de “Obras menores en proceso”, es una cuenta de activo en proceso, tales como edificios y otros tipos de estructuras, sean nuevas o adiciones, incluyendo todas las instalaciones que los integran, como por ejemplo; instalaciones eléctricas, telefónicas, redes, etc. Estas se registran con fundamento en los avances de la obra ejecutados hasta la finalización de la obra, por lo que la confiabilidad y veracidad de los avances registrados del activo en proceso responde a la efectividad del control que se tenga para la aprobación de los avances que se tramitan para pago, tanto en su condición física o estado de ejecución como en los costos aprobados. Por esta razón el enfoque de la revisión se fundamentó en la confiabilidad de la documentación soporte que respalda el avance que se factura y tramita para pago con base en los controles cruzados aplicados.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

En relación con la tabla de pago, se entiende que tiene su origen en la tabla del presupuesto del costo de la obra que aporta el Proveedor a solicitud del Cartel de la Compra y en concordancia con el Plan de Ejecución del Trabajo a ejecutar. No obstante, con fundamento en la responsabilidad por el control interno, la tabla de pago debe desglosar los componentes y/o actividades y respectivos porcentajes de avance que facturan y costos que representan, según unidad de medida y precio pactado contractualmente, y debe ser verificada físicamente en el campo por el profesional institucional a cargo del proyecto, a quien le corresponde con su firma avalar como recibido conforme el avance de la obra, puesto que dicho documento una vez validado por el profesional responsable, dará origen al registro contable del activo en proceso.

De igual manera, para que el control contable cumpla su cometido, garantizar la calidad de la información que se registra, generar información oportuna para la toma de decisiones, y propiciar un ambiente de prevención de fraude y colusión, no solo se requieren controles técnicos que verifiquen los porcentajes de avance por componente de la obra, sino, controles administrativos sobre el contrato, que previo a que se tramite la facturación del avance, se verifique que los costos facturados corresponden a los contratados, y que el saldo disponible no sea menor al monto correspondiente a la cantidad de obra por realizar, pues ello implicaría el pago de un trabajo aún no efectuado, lo que coadyuvará a registrar de una forma razonable y fundamentada, el avance real de la obra y a controlar que el gasto acumulado real por partida coincida con el gasto acumulado programado, caso contrario se tomen oportunamente, las medidas correspondientes.

La información es confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en la cual represente fielmente los hechos económicos. Los controles aplicados no están garantizando que el avance de obra que se registra es conforme lo ejecutado y una transacción previamente validada, lo que no fomenta una sana cultura de control contable y debilita los controles de prevención de fraude o uso indebido de los recursos.

#### **4. TRASLADO DE LA OBRA MENOR EN PROCESO A OBRA TERMINADA O REVALORACIÓN DE LA EDIFICACIÓN POR EL COSTO DE LA INVERSIÓN EJECUTADA.**

La cuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso", no está siendo depurada mediante el traslado del costo final de las obras terminadas a la cuenta de activo correspondiente. En la mayoría de los casos, las obras menores ejecutadas en el período revisado, fueron: construcción de EBAIS, construcción de puestos de visita periódica, construcción o ampliaciones de servicios, mejoras o modificaciones requeridas en las edificaciones existentes para la instalación de equipos, en cuyo caso no se está realizando de forma oportuna el registro o la revalorización del bien inmueble por los respectivos costos de inversión que representó a la institución la ejecución de la obra.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Esta auditoría seleccionó una muestra de 19 obras o proyectos ejecutados entre el 2015 y el 2017, por: La Dirección de Proyectos Especiales (DAPE), Dirección de Arquitectura e Ingeniería (DAI), Dirección de Mantenimiento Institucional y Hospital México, unidades que fueron las que presentaron mayor cantidad de registros en la cuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso", a fin de constatar con las unidades ejecutoras y la Subárea de Contabilidad Operativa, el costo correspondiente a las edificaciones (obra nueva, mejoras, ampliaciones, adiciones, adaptaciones, reestructuraciones, etc.) y su registro contable, respectivamente. Según informó la Licda. Alexandra Guzmán Vaglio, Jefe Subárea Contabilidad Operativa, ninguna de las obras seleccionadas en la muestra, se encuentra registrada en el Sistema de Bienes Inmuebles (BIN).

Además, confirmó que dicho sistema actualmente no está previsto para el registro de estas obras que se realizan a partir de la edificación ya existente, tales como; mejoras, ampliaciones, adiciones, adaptaciones, reestructuraciones, etc., cuyos costos vendrían a modificar el costo del activo y con ello la depreciación, siendo factible incluso que dichas obras incrementen la vida útil. Lo que significa que el costo de las obras menores construidas en una edificación existente, a través de los años en la institución, no ha sido nunca capitalizado o trasladado al activo.

Las Normas de Control Interno para el Sector Público, norma 4.4.5 relacionado con las Verificaciones y conciliaciones periódicas, señala:

*"La exactitud de los registros sobre activos y pasivos de la institución debe ser comprobada periódicamente mediante conciliaciones y otras verificaciones que se definan, incluyendo el cotejo contra documentos fuentes y el recuento físico de activos tales como el mobiliario y equipo, los vehículos, los suministros en bodega u otros, para determinar cualquier diferencia y adoptar medidas procedentes."*

La Directriz N° CN-002-2010 emitida por la Contabilidad Nacional el 11 de junio 2010, en relación con el registro contable de las "Construcciones en proceso" establece:

#### **6- Registro Contable de las construcciones en proceso**

*Una vez iniciada la construcción o remodelación de la infraestructura se utilizará la cuenta "Construcciones en proceso", cuenta de activo, donde se registran todas las transacciones que se relacionen con la obra que está en proceso; **al concluirse la obra esta cuenta debe ser reversada contra la cuenta del activo terminado y a su vez se registra el activo respectivo".** (El resaltado no es del original).*



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Al respecto, cabe resaltar que aunque el Manual Sistema Bienes Inmuebles (BIN), en el Capítulo II “Procedimiento y Registro Contable” indica que: “Entre los procesos que realiza el Sistema Automatizado de Bienes Inmuebles (BIN), y que repercuten directamente con los aspectos contables tanto en el Régimen de Salud (SEM) como del Régimen de Pensiones (IVM) se encuentra el “Traspaso de Construcciones en Proceso a Obra Terminada” (...), y se describe el asiento contable que efectúa dicho sistema (Cuenta de activo contra Cuenta de Activo en Proceso), según se confirmó con la Licda. Alexandra Guzmán Vaglio, Jefe Subárea de Contabilidad Operativa, el registro contable de las edificaciones en proceso mediante dicho sistema aún no se ha implementado, por cuanto se depende de que cada unidad ejecutora de las obras o los proyectos, informe a la Subárea Contabilidad Operativa la finalización de la obra y reporte los costos respectivos para generar el asiento de diario.

Respecto a los ajustes y/o requerimientos que deben implementar en el BIN a fin de automatizar el registro contable de las obras en proceso y su respectivo traslado a obra terminada, es un tema que fue analizado por esta Auditoría con la Administración respectiva en el Informe ASF-171-2016 del 24/11/2016, en el cual se remitió al Lic. Iván Guardia Rodríguez, Director Financiero Contable, la siguiente recomendación: *“Con la asesoría técnica pertinente, determinar e implementar las modificaciones que requiere el Sistema Automatizado de Bienes Inmuebles (BIN) para registrar por este medio los avances de obra una vez que sean debidamente documentados y aprobados por la autoridad superior de la unidad ejecutora del proyecto y previo a su envío a la Tesorería para trámite de pago, a fin de que el registro se realice con base en devengo y cuando la tesorería realice el pago ya se encuentre habilitada la cuenta por pagar, y se alimente automáticamente el Auxiliar de Obras en Proceso que clasifique los avances por subcuentas de activo en proceso y realice automáticamente su traslado a las cuentas de activo terminado según clase o naturaleza del mismo una vez finalizada la obra”.*

La ausencia de depuración de las cuentas de “Construcciones en Proceso” mediante el traslado de las obras terminadas a la respectiva cuenta de Edificio, genera que dicha cuenta de activo esté subvaluada. Además, el traslado inoportuno de la obra terminada a la cuenta de Edificio, genera que el gasto por depreciación de períodos anteriores (a partir de finalizada la obra) afecte el período contable en que se registran, reduciendo improcedentemente las utilidades del período.

## CONCLUSIÓN

La evaluación del registro contable de las obras menores en proceso, evidenció debilidades de control interno en la recopilación y procesamiento de la información para el registro de las transacciones que se generan en el proceso de dotar a la institución, de la infraestructura que requiere para el cumplimiento de sus funciones, tratándose de obras nuevas, remodelaciones, ampliaciones, mejoras o mantenimiento de dicha infraestructura.





CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Entre las principales debilidades preocupa que actualmente no exista lineamientos y/o políticas que formalmente definan los conceptos que caractericen e identifiquen una obra menor, mediana o mayor, a pesar de que estos parámetros son requeridos para muchas de las decisiones a tomar en el proceso, lo cual está generando incertidumbre de las unidades ejecutoras a nivel nacional, para definir cuando la obra o proyecto a ejecutarse es una inversión o un gasto por mantenimiento, y en general poca cultura contable a nivel nacional, en cuanto a los rubros que deben formar parte del costo de las obras cuando se trata de edificaciones nuevas, y de los costos de aquellas ampliaciones, modificaciones, mejoras que generan valor agregado a las edificaciones existentes, situación que se vuelve más compleja aún, cuando estas obras conllevan mobiliario y equipamiento, o se trata de proyectos de equipamiento solamente, pero que, para que estos equipos puedan operar, se requiere realizar adaptaciones en la infraestructura.

En este último caso, cabe resaltar algunos ejemplos en donde al no existir lineamientos que orienten, direccionen y estandaricen, los casos se resuelven de distinta manera entre las unidades, y de formas quizás poco razonables, según criterio del tomador de la decisión, tal es el caso de la instalación de ascensores, donde se observa que ya existían en la edificación, es decir se están sustituyendo, puesto que existe facturación por servicio de desinstalación y por la instalación de los nuevos. En estos casos, lo más ágil que se optó fue por registrar la desinstalación y la instalación en la cuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso" como si tal desinstalación e instalación del equipo nuevo generara valor y fuese una inversión capitalizable al edificio, cuando en realidad se trata de algo más técnico que tiene que ver con el activo viejo, su valor en libros, su valor razonable o su valor en uso, si va a ser dado de baja, vendido, etc., y el costo del nuevo activo en el caso de la instalación o puesta en funcionamiento, aspectos que requieren ser analizados desde las perspectivas que para estos efectos deben estar contenidos en una política institucional.

De igual forma, llamó la atención los casos donde se adquirió calderas nuevas para sustituir las viejas, donde dado que el centro médico no puede quedarse sin el servicio que brindan tales equipos, las calderas viejas deben reubicarse temporalmente, lo cual implica costos de mano de obra y de materiales nuevos para hacer las instalaciones respectivas en la nueva ubicación del activo viejo. Estos costos al igual que los costos de materiales e instalación del equipo nuevo fueron cargados a la cuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso", en donde surge una duda similar a la del caso anterior, será que el costo del traslado temporal de ese equipo genera valor al edificio y debería ser capitalizado, y en el caso de la instalación del nuevo ascensor debería generar valor al edificio o formar parte del costo del activo ya que es indispensable para su funcionamiento.

En este sentido, llama la atención y preocupa a esta Auditoría, la situación descrita, puesto que a pesar de que, desde el punto de vista contable, se podría asumir que por los años de desarrollo de la institución, este tipo de situaciones no deberían presentarse, lo cierto es que actualmente existe un vacío regulatorio y procedimental sobre el registro de la obras menores en proceso. Lo que debe llevar a la reflexión, tanto a las unidades que promueven proyectos sin considerar los aspectos contables y a las unidades técnicas



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

financieras contables que tienen la responsabilidad del direccionamiento y conducción técnica de estos temas en la Institución. En este sentido, debe existir mayor vigilancia a efectos de que estos proyectos de obra menor cumplan estrictamente con los procesos contables y que se encuentra a disposición el marco regulatorio, procedimental y lineamientos específicos que le permitan efectuar las transacciones contables ajustadas a los principios, normas y sanas prácticas en materia financiera-contable.

Por otra parte, los controles insuficientes en la tramitación del pago de los avances de obra, no garantizan la prevención la confiabilidad de la información registrada en las cuentas de construcciones en proceso, ni la prevención de fraudes y/o colusión en el proceso de pago de las contrataciones para la construcción de los proyectos, riesgo de importancia relativa en consideración a la cuantía de la inversión que la institución realiza en proyectos de construcción de obras menores, las cuales ahora incluso, se realizan también llave en mano, en cuyos casos se requiere ejecutar los controles aplicables a la compra de equipo, previo a que se cancelen los avances.

El incumplimiento de normativa técnica aplicable para el registro contable ocasiona que los Estados Financieros institucionales no muestren la realidad financiera en lo que respecta a Activos, e incluso a pasivos, por la ausencia de conciliaciones, verificaciones y traslados de los activos una vez finalizados a las cuentas respectivas de activo.

En ese sentido es importante fortalecer la cultura del registro contable como una herramienta de control administrativo, que coadyuvará al logro de los objetivos de los proyectos con eficiencia, economía y eficacia, y a la realización del proceso, con transparencia enfocado a la rendición de cuentas.

Cabe resaltar que ante el proceso institucional de implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y el “Plan de Innovación para la Mejora de la Gestión administrativa, financiera y logística, basado en soluciones tecnológicas”, es importante que se realice un análisis exhaustivo del proceso de registro y cuantificación de la obras que construye la institución, considerando la modalidad la llave en mano, a fin de que se ejecuten en primera instancia las actividades relacionadas con el gobierno corporativo, políticas, normas, manuales y guías sobre sanas prácticas y procedimientos y las actividades de control pertinentes que contribuyan al desempeño eficaz y eficiente del proceso de dotación de infraestructura que requiere la institución para operar y garantice el cumplimiento del ordenamiento técnico y jurídico aplicable.

Asimismo, dado el ligamen que institucionalmente existe entre la partida presupuestaria y la cuenta contable, el proceso de implementación de las NICSP en este tema, requiere también de la revisión de la conceptualización que actualmente tienen la partidas relacionadas con inversión, así como, los ligámenes de estas con las cuentas contables requeridas, y garantizar que el “Plan de Innovación para la Mejora de la Gestión Administrativa, Financiera y Logística, basado en soluciones tecnológicas” contemple los requerimientos necesarios para cumplir con dicho objetivo.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

## RECOMENDACIONES

Con el propósito de mejorar el registro contable y el control interno sobre los bienes que se adquieren mediante proyectos de construcción, se someten a consideración las siguientes recomendaciones:

**A LA ARQ. GABRIELA MURILLO JENKINS, GERENTE DE INFRAESTRUCTURA Y TECNOLOGÍAS, DRA. MARÍA EUGENIA VILLALTA BONILLA, GERENTE MÉDICA, Y LIC. GUSTAVO PICADO CHACÓN, GERENTE FINANCIERO O QUIENES OCUPEN LOS CARGOS.**

1. Por medio de un equipo interdisciplinario e intergerencial, el cual deberá estar liderado por la Gerencia de Infraestructura y Tecnologías, analicen y definan todos aquellos aspectos de gobierno corporativo requeridos en el proceso de construcción y mantenimiento de la infraestructura institucional, y se documente una política institucional en este tema, que entre otras cosas contenga; los parámetros que identificarán las obras para clasificarlas en obra menor, mediana o mayor, y aquellos que faciliten al usuario diferenciar técnicamente una inversión, de un gasto por mantenimiento, en especial el mantenimiento mayor que tiende a ser el más difícil de diferenciar.

Además, deberán definirse aquellos aspectos de naturaleza contable que de conformidad con las sanas prácticas y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, ameriten ser considerados dentro de dicha política, tales como; el tratamiento contable de aquellos costos que obedecen reestructuraciones o acondicionamientos temporales o no, para la instalación de equipos, de modo que se establezca cuándo éstas deben considerarse parte de costo de los activos y cuándo incrementarán el valor de bien inmueble, y en general, se establezcan los rubros que formarán parte el costo de las obras, a fin de que se disponga de lineamientos que orienten y estandaricen la aplicación de la normativa técnica en la materia y se genere información de calidad que coadyuve a presentar razonablemente en los estados financieros, el patrimonio institucional en activos.

Considerando el ligamen que institucionalmente existe entre la partida presupuestaria y la cuenta contable, con la colaboración de la Dirección de Presupuesto y de la Dirección Financiero Contable, deberá también analizarse, la situación expuesta en el hallazgo 1, respecto a la terminología ambigua contenida en las partidas presupuestarias relacionadas con inversión y que afectan las cuentas contables de construcciones en proceso, y realizar en los manuales o guías en materia presupuestaria, las modificaciones o aclaraciones pertinentes a fin de disponer de mejores herramientas para la comprensión de este tema y fortalecer la cultura contable. Situación que amerita un análisis profundo, ante el proceso institucional de implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y el “Plan de Innovación para la Mejora de la Gestión administrativa, financiera y logística, basado en soluciones tecnológicas”.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Para el seguimiento al cumplimiento de dicha recomendación, se deberá aportar el Plan de Trabajo y evidencia de los logros alcanzados según programación, así como la Política y/o documentos finales emitidos debidamente aprobados por el nivel superior correspondiente. En consenso con la Administración, el plazo para el cumplimiento de esta recomendación es de 12 meses.

2. Se reitera la recomendación 1. emitida en el Informe de Auditoría ASF-171-2016 denominado "Evaluación de Carácter Especial sobre el Control Interno para el Registro Contable de las Obras Adquiridas mediante Proyectos de Construcción", la cual se transcribe textualmente: ***"Implementen un Manual de Procedimientos Administrativos y Contables para la gestión de Proyectos de Construcción y los respectivos instructivos que se consideren necesarios, que incluya la modalidad de proyectos llave en mano y el conjunto de lineamientos sobre controles y responsabilidades orientados a garantizar la protección del patrimonio institucional que se invierte en esta actividad, desde la planificación, ejecución, y puesta en marcha de los proyectos, incluyendo las actividades de control y monitoreo previo, concomitante y posterior, para la prevención de pagos improcedentes, fraude y colusión, y el abastecimiento de las necesidades de infraestructura y equipamiento en apego al ordenamiento jurídico y técnico, y bajo los principios elementales de eficiencia, eficacia y economía que deben privar en el desarrollo de proyectos de obra pública"***.

La finalidad, es que dicho manual contemple también todo lo referente a construcción de obras menores, a partir de la definición, diferenciación y regulación que respecto a las obras en proceso se establezcan en la política que deberá elaborarse al respecto.

En consenso con la Administración, el plazo para el cumplimiento de esta recomendación es de 6 meses a partir de la implementación de la política requerida en la recomendación 1.

3. Que cada Gerencia coordine con las unidades adscritas que han ejecutado proyectos de infraestructura a nivel nacional, (Direcciones en el nivel central, Áreas Regionales de Ingeniería y Mantenimiento (ARIM) y aquellas unidades donde no existen las ARIM o sean ellas mismas quienes hayan ejecutado obras), el inventario de obras menores finalizadas (las registradas durante su construcción en la subcuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso"), y remitan a la Subárea de Contabilidad Operativa, dicha información con el valor respectivo de cada obra (nueva, adiciones, ampliaciones, remodelaciones, reestructuraciones, etc.) adjuntando copia de la documentación de respaldo, para que esa Subárea proceda con el registro contable de las mismas en el Sistema de Bienes Inmuebles (BIN).

En consenso con la Administración, el plazo para el cumplimiento de esta recomendación es de 12 meses.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

**AL LIC. RONALD LACAYO MONGE, GERENTE ADMINISTRATIVO O QUIEN OCUPE EL CARGO.**

4. De seguimiento al documento denominado ***“Modelos de Organización de las Áreas de Ingeniería y Mantenimiento en los Establecimientos y Direcciones Regionales de Servicios de Salud”*** que la Gerencia Administrativa remitió a la Dra. Julia Li Vargas, Directora del Proyecto de Reestructuración Organizacional del Nivel Central CCSS, con el fin de documentar las acciones realizadas para que la Dirección del Proyecto de Reestructuración emita su opinión en relación con la propuesta elaborada, así como las observaciones que se reciban de dicha propuesta en relación con el contexto de la reestructuración organizacional del nivel central que está realizando la UCR/CICAP, organización contratada para desarrollar dicho estudio.

En consenso con la Administración, el plazo para el cumplimiento de esta recomendación es de 6 meses, una vez recibido el presente informe de auditoría.

**AL LIC. RONALD LACAYO MONGE, GERENTE ADMINISTRATIVO, A LA ARQ. GABRIELA MURILLO JENKINS, GERENTE DE INFRAESTRUCTURA Y TECNOLOGÍAS, DRA. MARÍA EUGENIA VILLALTA BONILLA, GERENTE MÉDICA, O QUIENES OCUPEN LOS CARGOS.**

5. Una vez aprobado por Junta Directiva la propuesta del proceso de reestructuración organizacional del nivel central, conformar un equipo técnico con representantes de dichas gerencias, para que analice si la propuesta de reestructuración aprobada implica ajustes o derogatoria del Reglamento del Sistema de Gestión de Mantenimiento Institucional (SIGMI), el cual da validez y sustento jurídico al ***“Modelo de Organización de las Áreas de Ingeniería y Mantenimiento en los Establecimientos y Direcciones Regionales de Servicios de Salud”***.

Si como resultado del informe que presente dicho equipo técnico, se determina que el reglamento citado requiere modificaciones, reformas, derogatorias, etc., los gerentes indicados deben gestionar lo pertinente ante la Junta Directiva, a efecto de actualizar el marco jurídico institucional en este tema y solicitar a la instancia técnica en la materia de la Gerencia Administrativa, que determine si el ***“Modelo de Organización de las Áreas de Ingeniería y Mantenimiento en los Establecimientos de Salud y Direcciones Regionales de Servicios de Salud”***, requiere ajustes para alinearlos a los resultados de lo aprobado por dicho Órgano Colegiado, previo a presentarse para su aprobación.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

De no implicar la reestructuración, ajustes al marco normativo citado, o una vez que dichos ajustes se hayan efectuado, elevar a valoración de la Junta Directiva la propuesta de modelo de estructura organizacional y funcional que contiene las actuales Áreas Regionales de Ingeniería y Mantenimiento (ARIM), con el plan de las acciones necesarias para lograr su implementación, de forma que ese jerarca disponga de información suficiente que le permita analizar y aprobar, según su criterio, la estructura de estas unidades.

En consenso con la Administración, el plazo para el cumplimiento de esta recomendación es de 6 meses una vez que la Junta Directiva apruebe la propuesta de reestructuración organizacional del nivel central.

**AL LIC. IVAN GUARDIA RODRÍGUEZ, DIRECTOR FINANCIERO CONTABLE, O QUIEN OCUPE EL CARGO.**

6. Implemente un plan para asesorar y supervisar a las unidades ejecutoras de proyectos a nivel nacional, para implementar el auxiliar de obras en proceso y de cuentas por pagar. La finalidad es depurar la subcuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso", y trasladar los montos correspondientes a inversión en infraestructura a las respectivas cuentas de activo terminado según corresponda. En dicho proceso de conciliación deberá considerarse los saldos anormales que presenta la Subcuenta 220-04-0 "Obras menores en proceso" en cuentas individuales, y se debe establecer el subsecuente proceso y periodicidad, mediante el cual se continuará monitoreando y conciliando dicha cuenta contable. Respecto a las cuentas por pagar, el fin es que las unidades ejecutoras dispongan de un documento que respalde el saldo de las cuentas por pagar por contratos de construcción al cierre de cada período, para que la Subárea de Contabilidad Operativa recopile y consolide la información requerida para efectuar las notas respectivas a los Estados Financieros.

En consenso con la Administración, el plazo para el cumplimiento de esta recomendación es de 12 meses.

7. Revise el saldo que tiene la cuenta de mayor 220-00-7 "Construcciones y Remodelaciones" en el Auxiliar de Cuentas Individuales, el cual es inferior en ₡4.272.016,70 (Cuatro millones doscientos setenta y dos mil dieciséis colones con setenta céntimos), al saldo que esa misma cuenta presenta en el Balance General del Seguro de Salud, y solicite que se ejecuten las acciones correspondientes en el Auxiliar de Cuentas Individuales a fin de subsanar dicha diferencia.

En consenso con la Administración, el plazo para el cumplimiento de esta recomendación es de 12 meses.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

8. Se reitera la recomendación 5 emitida en el Informe de Auditoría ASF-171-2016 denominado “Evaluación de Carácter Especial sobre el Control Interno para el Registro Contable de las Obras Adquiridas mediante Proyectos de Construcción”, la cual se transcribe textualmente: “Con la asesoría técnica pertinente, determinar e implementar las modificaciones que requiere el Sistema Automatizado de Bienes Inmuebles (BIN) para registrar por este medio los avances de obra una vez que sean debidamente documentados y aprobados por la autoridad superior de la unidad ejecutora del proyecto y previo a su envío a la Tesorería para trámite de pago, a fin de que el registro se realice con base en devengo y cuando la tesorería realice el pago ya se encuentre habilitada la cuenta por pagar, y se alimente automáticamente el Auxiliar de Obras en Proceso que clasifique los avances por subcuentas de activo en proceso y realice automáticamente su traslado a las cuentas de activo terminado según clase o naturaleza del mismo una vez finalizada la obra.

La finalidad, es que se tomen las previsiones correspondientes para que se garantice el registro en el Sistema Automatizado de Bienes Inmuebles (BIN), de las obras menores en proceso, conforme con la regulación que se establezca en la política que deberá elaborarse al respecto y de conformidad con la normativa técnica aplicable.

En cuanto a la capacitación, para efectos de evidenciar su cumplimiento, deberá realizarse un Plan y sustentarse con actas o listados firmados por los participantes. En consenso con la Administración, el plazo para el cumplimiento de esta recomendación es de 12 meses.

9. Se reitera la recomendación 6 emitida en el Informe de Auditoría ASF-171-2016 denominado “Evaluación de Carácter Especial sobre el Control Interno para el Registro Contable de las Obras Adquiridas mediante Proyectos de Construcción” la cual se transcribe textualmente: *“Con la asesoría técnica pertinente, determinar e implementar las modificaciones que requiere el Sistema Contabilidad de Bienes Muebles (SCBM) para registrar por este medio los avances de equipamiento de obras en construcción, una vez que sean debidamente documentados y aprobados por la autoridad superior de la unidad ejecutora y previo a su envío a la Tesorería para trámite de pago, a fin de que el registro se realice con base en devengo y cuando la tesorería realice el pago ya se encuentre habilitada la cuenta por pagar, y se alimente automáticamente un Auxiliar de Equipamiento en Proceso que clasifique los avances por subcuentas de activo en proceso y realice automáticamente su traslado a las cuentas de activo terminado según clase o naturaleza del mismo una vez finalizada la obra”.*



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

La finalidad, es que se tomen las provisiones correspondientes para que se garantice el registro en el *Sistema Contabilidad de Bienes Muebles (SCBM)*, de aquellos activos que se adquieran mediante la modalidad de llave en mano en la construcción de obras menores en proceso, y se realice un adecuado registro contable de las obras en general abarcando todos los niveles de complejidad, de conformidad con la normativa técnica aplicable y con alcance para todas las unidades que ejecutan obras menores a nivel nacional.

En consenso con la Administración, el plazo para el cumplimiento de esta recomendación es de 6 meses.

10. Se reitera la recomendación 7 emitida en el Informe de Auditoría ASF-171-2016 denominado "Evaluación de Carácter Especial sobre el Control Interno para el Registro Contable de las Obras Adquiridas mediante Proyectos de Construcción", la cual se transcribe textualmente: "Definidos los aspectos técnicos para el registro contable de los avances de obra y equipamiento, coordinar con el Área de Contabilidad Financiera y el Área Contabilidad y Control de Activos y Suministros, las gestiones requeridas para instruir y capacitar en la materia que les compete, a todas las unidades que ejecutan proyectos de construcción y equipamiento, y coordinar con el Director del Plan de Innovación de la Gestión, a fin de asegurarse que los requerimientos técnicos establecidos para el registro contable y control de la construcción y equipamiento de obras en proceso, sean incorporados".

La finalidad, es que se tomen las provisiones correspondientes para que en dicho programa de capacitación, se incluya también lo referente a obras menores, a fin de mejorar la cultura contable en este tema a nivel nacional, y se realice un adecuado registro contable de las obras en general abarcando todos los niveles de complejidad, conforme con la política institucional que deberá elaborarse al respecto según recomendación 1, y de conformidad con la normativa técnica aplicable.

En consenso con la Administración, el plazo para el cumplimiento de esta recomendación es de 6 meses a partir de la implementación de la política requerida en la recomendación 1.

**AL LIC. JUAN JOSÉ ACUÑA RAMÍREZ, JEFE SUBÁREA GESTIÓN CONTROL COMPRAS BIENES Y SERVICIOS, O QUIEN OCUPE EL CARGO.**

11. Realizar en conjunto con las unidades ejecutoras, una revisión de los comprobantes de pago citados en el hallazgo 3 de este informe, a fin de determinar si los pagos realizados fueron procedentes, en cuyo caso se deberán realizar las acciones administrativas requeridas para respaldar adecuadamente los respectivos comprobantes, y de determinarse montos pagados improcedentemente informar a los funcionarios que tengan la competencia para adoptar las acciones legales que correspondan.





CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

En consenso con la Administración, el plazo para el cumplimiento de esta recomendación es de 12 meses.

En relación con las recomendaciones expuestas, en un plazo de quince días a partir del recibido de este informe, se deberá remitir a esta Auditoría el cronograma de implementación de las acciones que correspondan para su cumplimiento acorde con los plazos previamente establecidos en la comunicación de resultados, y posteriormente informar lo ejecutado.

### COMENTARIO DEL INFORME

El presente informe fue comentado el 19 de diciembre 2016, con los siguientes representantes de la Administración Activa que asistieron a la convocatoria: Licda. Roxana Ramírez Monge, Asistente Ejecutiva de la Gerencia Médica, Ing. Rodrigo Quesada Solís, Director a.i Dirección de Mantenimiento Institucional, Lic. José Jiménez Salazar, Encargado de Presupuesto de la Dirección de Mantenimiento Institucional, Licda. Marjorie Alvarez C. Funcionaria de la Gerencia de Infraestructura y Tecnologías, Lic. Sergio Calvo Ramírez, Funcionario de la Dirección Financiero Contable Encargado de Informes de Auditoría, Lic. Edgar Ramírez Rojas, Jefe Área Contabilidad Financiera, Licda. Alexandra Guzmán Vaglio, Jefe Subárea Contabilidad Operativa, Lic. Juan José Acuña Ramírez, Jefe Subárea Gestión Control Compras Bienes y Servicios.

Las observaciones efectuadas por los presentes fueron referente a que en la recomendación 1, debía señalarse una unidad responsable de la coordinación del equipo de trabajo, sobre lo cual se llegó al consenso de que debía ser la Gerencia de Infraestructura que es la líder del proceso de construcción de obras y quien debe emitir las directrices generales y específicas en ese tema. Además, que la recomendación sobre el documento denominado: "Modelos de Organización de las Áreas de Ingeniería y Mantenimiento en los Establecimientos y Direcciones Regionales de Servicios de Salud", enumerada como 2, debía dirigirse a la Gerencia Administrativa, dado según señaló el Ing. Rodrigo Quesada S. Director a.i. de Mantenimiento Institucional, la Gerencia de Infraestructura y Tecnologías trabajó junto con la Gerencia Administrativa en dicho documento y por parte de esa Gerencia ya tiene el visto bueno, en tal sentido, lo que resta es elevarlo a Junta Directiva para su aprobación y la posterior publicación, acción que debe efectuar la Gerencia Administrativa.

Respecto a la recomendación numerada 4, sobre el inventario de obras menores para su registro contable, se solicitó que se iniciara indicando que cada Gerencia coordinara con las unidades adscritas ejecutoras de proyectos, ello debido a que algunas gerencias no tienen injerencia sobre algunas de las unidades ejecutoras.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL  
AUDITORIA INTERNA  
Tel.: 2539-0821 - Fax.: 2539-0888  
Apdo.: 10105

Dada la sugerencia de remitir a la Gerencia Administrativa la recomendación sobre los “Modelos de Organización de las Áreas de Ingeniería y Mantenimiento en los Establecimientos y Direcciones Regionales de Servicios de Salud”, el 21 de diciembre 2017, esta Auditoría conversó el tema con el Lic. Jorge Sequeira Durán, Director de la Dirección de Desarrollo Organizacional de la Gerencia Administrativa, sobre el hallazgo y recomendación referente a la estructura funcional y organizacional de las ARIM, con el que se llegó al consenso de que la recomendación debía seccionarse en dos partes: una que si debía dirigirse solo a la Gerencia Administrativa, para que esa gerencia diera seguimiento al documento denominado “Modelo de Organización de las Áreas de Ingeniería y Mantenimiento en los Establecimientos y Direcciones Regionales de Servicios de Salud”, remitido a la Dra. Julia Li Vargas, Directora del Proyecto de Reestructuración Organizacional del Nivel Central CCSS, con el fin de documentar las acciones realizadas para que la Dirección del Proyecto de Reestructuración emita su opinión en relación con la propuesta elaborada, en el contexto de la reestructuración organizacional del nivel central que está realizando la UCR/CICAP.

Otra dirigida a las 3 gerencias, Administrativa, de Infraestructura y Tecnologías, y Médica, para que una vez finalizado y aprobado el proceso de reestructuración organizacional del nivel central, se conforme un equipo técnico con representantes de dichas gerencias, para que analice si la propuesta de reestructuración aprobada implica ajustes al Reglamento del Sistema de Gestión de Mantenimiento Institucional (SIGMI), el cual da validez y sustento jurídico al “Modelo de Organización de las Áreas de Ingeniería y Mantenimiento en los Establecimientos y Direcciones Regionales de Servicios de Salud”, por cuanto se deberá determinar también si dicho “Modelo de Organización”, requerirá también ajustes y elevar a valoración de la Junta Directiva la propuesta de modelo de estructura organizacional y funcional de las actuales Áreas Regionales de Ingeniería y Mantenimiento (ARIM), con el plan de las acciones necesarias para lograr su implementación.

Las observaciones planteadas por la Administración Activa fueron incorporadas en las recomendaciones del presente informe.

### ÁREA SERVICIOS FINANCIEROS

Licda. Mayela Castro Sandoval  
**ASISTENTE DE AUDITORÍA**

Licda. Elsa Valverde Gutiérrez  
**JEFE SUBÁREA**

Lic. Randall Jiménez Saborío  
**JEFE ÁREA**

ANP/RJS/MCS/lba