



AUDITORÍA INTERNA

Miércoles 20 de diciembre, 2023
AI-0179-2023

Al contestar refiérase al número de oficio asignado a la presente comunicación; preferiblemente con el uso de firma digital, a través de la dirección correo electrónico auditoria.interna@sfe.go.cr

Ingeniero
Nelson Morera Paniagua, Director
Servicio Fitosanitario del Estado (SFE)

MBA.
Gabriela Sáenz Amador, Jefe
Departamento Administrativo y Financiero (DAF)

Asunto: Se comunica resultado parcial del servicio preventivo que se encuentra en ejecución, situación que permite **advertir** sobre las consecuencias negativas que podría generar, el estado de desactualización que muestran los libros contables, con respecto al proceso de implementación de las NICSP; además, se plantea requerimiento de información.

Estimado(a) señor(a):

Esta Auditoría Interna se encuentra ejecutando un servicio preventivo relacionado con el proceso de implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), lo anterior, en cumplimiento de su Plan Anual de Labores 2023 (PAL-2023); situación que nos permite someter a conocimiento y valoración de la administración, resultado parcial, el cual está orientado a **advertir** sobre el estado de desactualización que muestran los libros contables, lo que tiene un efecto negativo en el proceso de implementación de las NICSP.

1. ANTECEDENTES SOBRE EL PROCESO DE ADOPCIÓN E IMPLEMENTACIÓN NICSP

El proceso de adopción e implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) en el Ámbito Costarricense, tiene su origen en el 2007, según los términos del Decreto Ejecutivo N°34029-H del 16 de julio de 2007; el cual fue derogado posteriormente por el Decreto N°34918-H del 9 de diciembre de 2008 (“Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público” -NICSP-”). Dicho proceso ha sido liderado, en su condición órgano rector, por la Dirección General de Contabilidad Nacional (DGCN) del Ministerio de Hacienda y dada su complejidad, se han emitido otros decretos y normativa que han postergado la fecha de implementación completa de este marco normativo contable.

La implementación de las NICSP no es un proceso únicamente contable, sino que repercute en toda la estructura organizativa; dado que, los datos requeridos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los estados financieros (EEFF) dependen de las unidades primarias que intervienen en la gestión financiera.



AUDITORÍA INTERNA

Miércoles 20 de diciembre, 2023

AI-0179-2023

El proceso de implementación inició de manera efectiva, a partir del año 2009, generando la versión NICSP 2014, la cual se mantuvo desde el año 2014 al 2020; a partir del 2021, entró a regir la versión NICSP 2018¹, que se ha mantenido vigente desde ese momento a la fecha.

La normativa jurídica y técnica relevante, que soporta dicho proceso de implementación, se cita seguidamente:

- Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos N°8131.
- Resolución N°0002-2021 del 24 de marzo de 2012 (Versión NICSP 2018).
- Directriz DCN.0012-2021 "Presentación de Estados Financieros y otra información.
- Resolución DCN-003-2022 "Afirmación explícita e incondicional sobre el cumplimiento de las NICSP.
- Ley de fortalecimiento de las finanzas públicas N°9635 (adopción NICP en el año 2023).
- Políticas Contables Generales.

Se describen las fechas relevantes asociadas al proceso de implementación de las NICSP:

- Período de transición (NICSP sin transitorios): del 24/01/2021 al 41/12/2023
- Balanza de apertura: 01/01/2023
- Primeros Estados Financieros No Comparativos: 31/12/2024
- Primeros Estados Financieros Comparativos: 31/12/2025

Como parte de la estrategia sobre el desarrollo de una contabilidad de un Ente Contable, basada en NICSP, se encuentra el alineamiento que debe existir entre la Balanza de Comprobación, los Estados Financieros (NICSP 1) y los Libros Contables.

2. SOBRE LOS REGISTROS CONTABLES, LOS LIBROS LEGALES (CONTABLES) Y LAS NICSP

Si bien el SFE lleva los registros primarios de sus transacciones en un sistema de información computadorizado (SIGAF), puesto a disposición de la institución por el Ministerio de Hacienda, jurídicamente la validez probatoria de los Estados Financieros recaen en los libros Legales definidos en el artículo N°251 del Código de Comercio, situación que también es plasmada en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, siendo que, conforme lo establecido en la NICSP 1 Presentación de Estados Financieros, los estados financieros de propósito general, deben prepararse y presentarse sobre la base de acumulación (o devengo) tomando en consideración que *"... las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos **se registran en los***

¹ Conforme a resolución N° DCN-0002-2021 y publicación efectuada en el diario oficial La Gaceta N° 58 de fecha 24 de marzo del 2021.



AUDITORÍA INTERNA

Miércoles 20 de diciembre, 2023

AI-0179-2023

libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación". (resaltado no corresponde al original)

3. GENERALIDADES SOBRE LOS LIBROS CONTABLES Y EL CONTROL INTERNO RELACIONADO

3.1 Tipos de libros contables

De acuerdo con la legislación costarricense², se cuenta con los siguientes libros contables:

- **Libro Diario:** Se registran los hechos económicos que son generados cada día; a través de los registros auxiliares, se asientan, en orden cronológico, las operaciones que se realizan. Al respecto, se contemplan los asientos contables y de cierre del período contable, en observancia al catálogo de cuentas aprobado.
- **Libro Mayor:** Se gestionan los registros sobre la base de doble partida (debe y haber); conforme a su orden, se trasladan los asientos que provienen del Libro Diario y/o registros auxiliares; en consecuencia, cada partida registrada en el Libro Mayor debe estar vinculada al Libro Diario y/o registros auxiliares.
- **Libro Inventarios:** Se registra el inventario resultante del cierre del ejercicio económico; las cuentas asociadas a este inventario deberán estar alineadas a los saldos que se reflejan en el Libro de Balances.
- **Libro de Balances (físicos)**³: Se asienta por primera partida el Balance General de Situación al iniciar operaciones; al respecto se describen los diferentes balances: a) Balance General o de Situación. b) Estado de resultados o rendimiento.

Existe la posibilidad de gestionar libros contables físicos (pasta dura o hojas sueltas foliadas para posterior empaste) o digitales (registros electrónicos a través de un software especializado vinculado a firma digital y sello de tiempo⁴).

3.2 Control interno sobre la gestión de los libros contables

De acuerdo con la Ley General de Control Interno N°8292, la responsabilidad exclusiva sobre el establecimiento, mantenimiento, perfeccionamiento y evaluación del sistema de control interno institucional es de la Administración Activa (Jerarca y Titulares Subordinados); así como de realizar las acciones necesarias para su efectivo funcionamiento.⁵

² Código de Comercio

³ En el caso del SFE también se revela en el libro físico de Balances el Estado de cambio en el patrimonio neto.

⁴ Ley de certificados, firmas digitales y documentos electrónicos N°8454.

⁵ Ley General de Control Interno N°8292, Artículo 10.



AUDITORÍA INTERNA

Miércoles 20 de diciembre, 2023

AI-0179-2023

Consecuente con lo anterior, la Administración Activa debe gestionar como parte del referido control interno, lo correspondiente a la gestión de libros contables para el registro de las operaciones de la institución; lo anterior tomando en consideración lo establecido en las Normas de Control Interno para el Sector Público⁶, respecto a la exigencia de la confiabilidad y oportunidad de la información, específicamente lo relacionado con las medidas a emprender para asegurar que se establezcan y se mantengan actualizados los registros contables que brinden un conocimiento razonable y confiable de las transacciones y eventos realizados, así como para que se disponga de libros contables y se definan y apliquen actividades de control relativas a su apertura, mantenimiento, actualización, disponibilidad, cierre y custodia.

3.3 Órgano competente en otorgar la autorización de libros contables

Conforme a la referida Ley N°8292, una de las competencias de las auditorías internas es la de autorizar, entre otros, mediante razón de apertura, los libros de contabilidad.⁷

Sobre dicha competencia, la Procuraduría General de la República⁸, se pronunció, indicando, entre otros asuntos, “... que ha sido criterio del Órgano Contralor, que es competencia de las Auditorías Internas la autorización de legalización de libros, y se concibe como una función relevante dentro del sistema de control interno, que forma parte de las actividades de control preventivo de dicho sistema”. Adiciona la PGR, sobre la finalidad de la legalización de los libros por parte de la Auditoría Interna, que el Órgano Contralor ha señalado que:

... el acto de legalizar libros tiene como fin fortalecer el control interno, identificándose varios objetivos y etapas en cuanto a su proceso y cada uno de ellos le permite a la administración, ejercer un control por medio del cual se proporcione una garantía razonable de su autenticidad y de la información que contienen, de modo que dicha información se encuentre documentada de la forma correcta y en un medio oficial.

4. ESTADO DE LOS LIBROS CONTABLES A CARGO DE LA UNIDAD FINANCIERA - DAF

4.1 Libros contables autorizados por la Auditoría Interna

De acuerdo con los registros administrativos que mantiene la Auditoría Interna, se registra la autorización mediante razón de apertura de los libros contables que administra y custodia la Unidad Financiera del DAF; los cuales, se mantienen abiertos, según se muestra en el cuadro siguiente:

⁶ N° R-CO-9-2009, normas 4.4, 4.4.1, 4.4.3, 4.4.4

⁷ Ley General de Control Interno N°8292, Artículo 22 inciso e).

⁸ Dictamen C-440-2014 del 01 de diciembre de 2014



AUDITORÍA INTERNA

Miércoles 20 de diciembre, 2023

AI-0179-2023

Tipo de Libro Contable	N° Asiento Apertura	Fecha Autorización	N° libro	Referencia de la solicitud de apertura y de la autorización de la Auditoría Interna
Mayor	281	24/06/2019	3	Oficios UF-FCT-131-2019 / AI-0034-2019
Diario	286	30/09/2019	3	DAF-UF-CT- 207-2019 / AI-0108-2019
Inventarios	73	26/09/2011	1	DAF-Cont. 11-2011 / AI SFE 176-2011
EEFF (Balances)	AI-010-2021	15/03/2021	3	Oficios DAF-FI-031-2021 y AI-0063-2021

4.2 Observaciones de la Auditoría Interna a la Administración producto de la autorización de libros

Como resultado de las autorizaciones de libros que ha realizado la Auditoría Interna producto de las solicitudes planteadas por la Unidad Financiera durante los últimos 5 años, este órgano de fiscalización ha manifestado lo siguiente:

- a) Con la autorización de cierre del Libro de Balances, Libro N°2, en el mes de marzo 2021, por medio del oficio AI-0063-2021 de fecha 16 de marzo 2021, se indicó que los últimos EEFF impresos correspondían al cierre contable del mes de mayo de 2016. La causa que originó el cierre del Libro N°2 estaba relacionada a las dificultades que se estaban presentando en la impresión de los estados financieros, generados a través de la reportaría del SIGAF; por cuanto la estructura de esos reportes no se ajustaba a las dimensiones de las hojas sueltas autorizadas por la Auditoría Interna. Dicho Libro había sido autorizado mediante razón de apertura con el Asiento N°AI-210-2017 del 13 de enero 2021.
- b) Mediante el citado oficio AI-0063-2021, se le recordó a la Unidad Financiera que la gestión de la administración debe ajustarse a las disposiciones jurídicas y a la técnica contable aplicable y que, a pesar de las medidas adoptadas por dicha dependencia, no se estaría garantizando en forma razonable dicho cumplimiento; a través del referido oficio, se solicitó a la Administración que indicara la fecha máxima en que el Libro de Estados Financieros estaría actualizado. Con el oficio DAF-FI 037-2021 del 26 de marzo 2021, la Jefatura de la Unidad Financiera, indicó que *“La fecha máxima de impresión para el Libro de Balances de acuerdo a las pruebas realizadas, será el mes de agosto del 2021 esperando que no se tenga ninguna contingencia, si fuese el caso se le estará informando”*.
- c) Con la autorización de cierre del Libro Mayor, Libro N°2, en el mes de junio 2019, por medio del oficio AI-0034-2019 del 25 de junio 2019 y Hoja de Trabajo adjunta, se le indicó al Área Contable de la Unidad Financiera *“... que los registros que se consignan en los libros y/o registros que son autorizados por la Auditoría Interna deben ser posteriores a esa autorización”* y que *“En ese sentido, la administración debe adoptar las medidas que permitan cumplir con esa sana práctica; pues no es correcto que ese tipo de libros se utilicen para el registro “retroactivo” de operaciones y movimientos”*; lo anterior debido a que se observó que los registros en el libro que estaba siendo cerrado iniciaban a partir del saldo al 28 de febrero de 2015 y la autorización de apertura del libro, por parte de la Auditoría Interna, había sido en fecha 13 de diciembre de 2016.



AUDITORÍA INTERNA

Miércoles 20 de diciembre, 2023

AI-0179-2023

4.3 Resultado de la revisión sobre el estado de actualización de libros contables

Conforme a la verificación efectuada el jueves 30 de noviembre 2023 a los Libros Contables detallados en el numeral 4.1 anterior, que están bajo la custodia de la Unidad Financiera, se determinó lo siguiente:

- a) Los libros se mantienen dentro de caja fuerte y se encuentran en buen estado de conservación.
- b) Los libros presentan atraso en su actualización (transcripción/impresión) mayor a los 3 meses, según detalle:

Tipo de Libro Contable	Fecha autorización	N° libro	Ultima actualización
Mayor	24/06/2019	3	31 Octubre 2022
Diario	30/09/2019	3	31 Octubre 2022
Inventarios	26/09/2011	1	30 septiembre 2022
Estados Financieros (Balances)	15/03/2021	3	<ul style="list-style-type: none">• Balance de Comprobación: 28 febrero 2017• Cambios en el Patrimonio: 31 de enero 2017• Estado Situación Financiera: 31 de enero 2017• Estado de Resultados: 31 de enero 2017

- c) Respecto al Libro No. 3 de Estados Financieros (Balances), se determinó que, por error, se imprimió información en el Folio 500, el cual debía ser reservado para que la Auditoría Interna registrara el asiento de autorización de cierre de dicho libro. A pesar de haber sido utilizados la totalidad de los folios autorizados, no se ha procedido a solicitar la autorización de cierre del citado libro y apertura del Libro No. 4.

Se nos indicó que, producto de los efectos negativos de la pandemia Covid-19, se afectó la impresión de la información en los libros contables; tarea que también se vio perjudicada por la salida de personal de la Unidad Financiera, el cual no ha sido sustituido, siendo que una de las funcionarias que ya no labora para el SFE, colaboraba con la impresión en los libros contables; que ante dicha situación, se procederá a actualizar los mismos.

5. POSICIÓN DE LA DGCN SOBRE LA EXISTENCIA Y ACTUALIZACIÓN DE LOS LIBROS CONTABLES

La Dirección de Contabilidad Nacional del Ministerio de Hacienda (DGCN), ha sostenido que si una entidad tiene los Estados Financieros debidamente firmados (y podría ser que hasta debidamente auditados) y no tiene libros contables actualizados o ni siquiera los tiene, se estaría ante un escenario mediante el cual se podría afirmar que “no tiene contabilidad”; pues de presentarse una condición



AUDITORÍA INTERNA

Miércoles 20 de diciembre, 2023
AI-0179-2023

como la descrita, la misma está fuera de la técnica contable, por cuanto, lo que oficializa y da vida a un Estado Financiero son los libros contables.⁹

6. COMENTARIOS MEDIANTE LOS CUALES SE ADVIERTE SOBRE LAS CONSECUENCIAS NEGATIVAS DE MANTENER LOS LIBROS CONTABLES DESACTUALIZADOS

- 6.1** Los mecanismos de control interno son responsabilidad de la Administración Activa, por ende, es necesario advertir que se deberá implementar las medidas complementarias o adicionales al procedimiento DAF-CT-P-04 (Procedimiento de elaboración de estados financieros), que sean necesarias para regular la solicitud de apertura y cierre de los libros contables, así como su actualización en tiempo y forma, apegándose al marco jurídico y técnico aplicable, lo anterior con el fin de garantizar razonablemente la seguridad y veracidad de la información que se vaya a incorporar en los mismos.
- 6.2** Si bien, es importante señalar los esfuerzos que viene realizando la administración para contar con un sistema de control interno y una estructura contable que le permita cumplir con el proceso de NICSP, es necesario advertir que la condición de desactualización que muestran los libros contables, podría generar un efecto negativo en el cumplimiento de dicho propósito; inclusive, la organización está asumiendo un riesgo potencial tan alto, pues al tomar conocimiento la DGCN de dicha situación, podría eventualmente, declarar que el SFE no cuenta con el respaldo requerido para fundamentar sus registros contables y sus Estados Financieros aprobados.
- 6.3** Ante un escenario como el descrito en el numeral 6.2 anterior, se debe advertir, que el SFE podría, ante tal incumplimiento, quedar fuera de manera temporal y/o permanente de la consolidación de Estados Financieros que realiza la DGCN; situación que se podría prolongar hasta que la Unidad Financiera no declare que cuenta con Libros Contables actualizados; con las consecuencias negativas, que dicha situación le estaría ocasionando a la institución y a los(as) funcionario(as) respectivos; lo anterior reviste mayor importancia considerando lo descrito en el numeral 5 anterior, pero además, teniendo presente, que a partir del 1 de enero de 2024, la organización debe contar con la Balanza de Apertura, conforme a las NICSP (claro está, respetando aquellas normas que están asociadas a transitorios).
- 6.4** Es necesario advertir, que será el DAF y su Unidad Financiera que, en primera instancia, procedan a identificar y gestionar de manera inmediata las causas que están originando que el SFE no cuente con libros contables actualizados, generando dicha situación, una desactualización de estos, la cual se podría calificar como “significativa” e “improcedente”; canalizando lo que corresponda ante la Comisión Institucional de adopción e

⁹ Referencia: Webinar de fecha 19/04/2023 para Auditores llamado “Fideicomisos y Libros Digitales Contables” por medio de la plataforma Teams.



AUDITORÍA INTERNA

Miércoles 20 de diciembre, 2023
AI-0179-2023

implementación de las NICSP (Comisión de NICSP) y las autoridades superiores, a efecto de contar con el **apoyo y/o recursos necesarios** para dar solución a lo comentado a través de la presente comunicación. En la eventualidad de que una de las causas que están provocando la desactualización de libros, así como cualquier otra situación que esté dificultando el proceso de implementación de las NICSP, sea el tema de falta de recursos (como podría ser, la necesidad contar con mayor cantidad de personal), será un asunto que debe gestionar de manera oficial el DAF ante la Dirección, y será esa instancia la que deba gestionar lo que corresponda, a efecto de que la organización pueda garantizar en forma razonable, un cumplimiento efectivo e integral de las NICSP.

- 6.5** Es fundamental que el Director del SFE, como máxima autoridad, en lo que le corresponda, gire las instrucciones y/o define los lineamientos cuya implementación facilite que, en el corto plazo, el SFE cuente con libros contables actualizados.
- 6.6** Considerando el contexto de la presente comunicación, lo acontecido, lejos de beneficiar el fortalecimiento del sistema de control interno, está generando condiciones propicias que lo podrían estar debilitando, por tal razón, es necesario **advertir** que dicha situación estaría eventualmente configurando una causal de responsabilidad administrativa, tomando en cuenta los términos del artículo 39 de la Ley General de Control Interno N°8292, que dispone lo siguiente: *“El jerarca, los titulares subordinados y los demás funcionarios públicos incurrirán en responsabilidad administrativa, cuando debiliten con sus acciones el sistema de control interno u omitan las actuaciones necesarias para establecerlo, mantenerlo, perfeccionarlo y evaluarlo, según la normativa técnica aplicable”*.
- 6.7** Es necesario **advertir** de la responsabilidad que tiene el DAF de incorporar como parte de la información que es remitida periódicamente a la DGCN (nota a los Estados Financieros), aquella que está relacionada con los resultados de la gestión de fiscalización que brinda la Auditoría Interna, en este caso en particular, que tiene relación con el proceso de implementación de las NICSP; aspecto que es reiterado por la DGCN, según los términos del oficio MH-DGCN-DIR-OF-1094-2023 fechado 14 de diciembre 2023 (página 2).

7. REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN

Se debe remitir a la Auditoría Interna lo siguiente:

- 7.1** Cronograma de actividades cuya implementación le estaría permitiendo en el corto plazo al SFE, contar con libros contable actualizados.
- 7.2** Solicitud para el cierre del Libro No. 3 de Estados Financieros (Balances); así como la apertura del Libro No. 4.



AUDITORÍA INTERNA

Miércoles 20 de diciembre, 2023

AI-0179-2023

7.3 Copia de los oficios mediante los cuales, la Dirección y/o la Jefatura del DAF, giren las instrucciones respectivas, que faciliten la actualización de los libros contables.

7.4 Copia de acuerdos que adopte la Comisión de NICSP relacionados con el tema descrito en la presente comunicación.

Para la atención de los requerimientos **7.1, 7.2 y 7.3**, se otorga un plazo de **10 días hábiles**.

Atentamente,

Lic. Henry Valerín Sandino
Auditor Interno

HVS/ZRA

Ci: Ing. Leda Madrigal Sandí, Subdirectora
Licda. Rocío Solano Cambronero, Jefe Unidad Financiera
Comisión de NICSP
Archivo/Legajo