

UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA

CONTADURÍA PÚBLICA

TESIS PARA OPTAR POR EL GRADO ACADÉMICO DE
LICENCIATURA

PROPUESTA DE UN SISTEMA DE CONTROL Y TRATAMIENTO
CONTABLE DEL INVENTARIO DE MATERIALES Y DE
PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO DE LA EMPRESA
EMBOTELLADORA Y DISTRIBUIDORA AWWA, S.A. AL TERCER
CUATRIMESTRE 2017

MARÍA FERNANDA CHAVARRÍA MONGE

ABRIL, 2018

DECLARACIÓN JURADA

Yo María Fernanda Chavarría Monge, mayor de edad, portador de la cédula de identidad número 4-02190-414 egresado de la carrera de Contaduría Pública de la Universidad Hispanoamericana, hago constar por medio de éste acto y debidamente apercibido y entendido de las penas y consecuencias con las que se castiga en el Código Penal el delito de perjurio, ante quienes se constituyen en el Tribunal Examinador de mi trabajo de tesis para optar por el título de Licenciatura en Contaduría Pública, juro solemnemente que mi trabajo de investigación titulado: Propuesta de un sistema de control y tratamiento contable del inventario de materiales y propiedades, planta y equipo de la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. al tercer cuatrimestre 2017 es una obra original que ha respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derecho de Autor y Derecho Conexos número 6683 del 14 de octubre de 1982 y sus reformas, publicada en la Gaceta número 226 del 25 de noviembre de 1982; incluyendo el numeral 70 de dicha ley que advierte; artículo 70. Es permitido citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que éstos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor de la obra original. Asimismo, quedo advertido que la Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público. en fe de lo anterior, firmo en la ciudad de San José, a los 15 días del mes de enero del año dos mil dieciocho.

María Chavarría

Firma del estudiante

Cédula: 402190414

CARTA DEL TUTOR

Heredia, 15 de enero de 2018

Joaquín Hernández Aguilar
Carrera: Contaduría Pública
Universidad Hispanoamericana

Estimado señor:

La estudiante María Fernanda Chavarría Monge, cédula de identidad número 402190414, me ha presentado, para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado Propuesta de un sistema de control y tratamiento contable del inventario de materiales y propiedades, planta y equipo de la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. al tercer cuatrimestre 2017, el cual ha elaborado para optar por el grado académico de Licenciatura.

En mi calidad de tutor, he verificado que se han hecho las correcciones indicadas durante el proceso de tutoría y he evaluado los aspectos relativos a la elaboración del problema, objetivos, justificación; antecedentes, marco teórico, marco metodológico, tabulación, análisis de datos; conclusiones y recomendaciones.

De los resultados obtenidos por el postulante, se obtiene la siguiente calificación:

a)	ORIGINAL DEL TEMA	10%	9,5
b)	CUMPLIMIENTO DE ENTREGA DE AVANCES	20%	19
C)	COHERENCIA ENTRE LOS OBJETIVOS, LOS INSTRUMENTOS APLICADOS Y LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION	30%	28,5
d)	RELEVANCIA DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	20%	19
e)	CALIDAD, DETALLE DEL MARCO TEORICO.	20%	19
	TOTAL		95

En virtud de la calificación obtenida, se avala el traslado al proceso de lectura.

Atentamente,


Nombre Lic. Alexander Cordero Céspedes, MBA
Cédula identidad N°1-732-096
Carné Colegio Profesional N°5813

09 de marzo del 2018

Universidad Hispanoamericana
Sede Heredia
Administración de Negocios

Estimado señor

La estudiante María Fernanda Chavarria Monge cedula 4-0219-0414 me ha presentado para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado **“Propuesta de un sistema de control y tratamiento contable del inventario de materiales y propiedades, planta y equipo de la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. al tercer cuatrimestre 2017”...**, el cual han elaborado para obtener su grado de Licenciatura en Contaduría Pública.

He revisado y he hecho las observaciones relativas al contenido analizado, particularmente lo relativo a la coherencia entre el marco teórico y análisis de datos, la consistencia de los datos recopilados y la coherencia entre éstos y las conclusiones; asimismo, la aplicabilidad y originalidad de las recomendaciones, en términos de aporte de la investigación. He verificado que se han hecho las modificaciones correspondientes a las observaciones indicadas.

Por consiguiente, este trabajo cuenta con mi aval para ser presentado en la defensa pública.

Atte.


Licda. Jessica Mayers Marin
Ced 9-0106-0748

San Rafael de Heredia, 20 de marzo de 2018

Señores

Miembros del Comité de Trabajos Finales de Graduación
Universidad Hispanoamericana
Facultad de Contaduría Pública
Escuela de Contaduría Pública

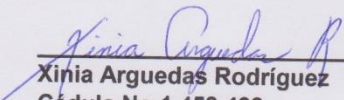
Estimados señores:

En mi calidad de filóloga, hago constar que he revisado la tesis de Graduación elaborada por la estudiante María Fernanda Chavarría Monge, para optar por el grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública, bajo el título:

“PROPUESTA DE UN SISTEMA DE CONTROL Y TRATAMIENTO CONTABLE DEL INVENTARIO DE MATERIALES Y DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO DE LA EMPRESA EMBOTELLADORA Y DISTRIBUIDORA AWWA, S.A. AL TERCER CUATRIMESTRE 2017”.

La revisión se hizo en la parte morfosintáctica, forma, estilo, redacción, puntuación y ortografía; por lo cual este trabajo está listo en tales aspectos para ser presentado ante la Universidad.

Atentamente,


Xinia Arguedas Rodríguez
Cédula No 1 458 488
Carné # 06032 del Colegio de
Licenciados y Profesores en Letras,
Filosofía, Ciencias y Artes

Xinia Arguedas Rodríguez
Filóloga
Teléfono 22 37 61 66
San Rafael de Heredia

Dedicatoria

Esta tesis está dedicada a toda mi familia ya que siempre me han apoyado, especialmente a mi abuela materna y mi madre por ser mi ejemplo a seguir desde niña.

Agradecimientos

Agradezco primeramente a Dios y la Virgen Santísima por siempre estar a mi lado, a mi familia por el apoyo constante durante toda mi vida y a todas aquellas personas involucradas en mi educación y formación como profesional.

Tabla de contenido

Dedicatoria	ii
Agradecimientos.....	iii
1. Capítulo I: Problema de investigación	1
1.1. Planteamiento del problema de investigación	1
1.1.1. Antecedentes del problema de investigación	1
1.1.2. Problematización	3
1.1.3. Justificación del tema	5
1.2. Formulación del problema.....	7
1.3. Objetivos de la investigación.....	8
1.3.1. Objetivo General.....	8
1.3.2. Objetivos específicos:.....	8
1.4. Alcances y limitaciones	9
1.4.1. Alcance.....	9
1.4.2. Limitaciones.....	10
2. Capítulo II: Marco Teórico.....	11
2.1. Contexto histórico.....	12
2.1.1. Antecedentes de la organización.....	12
2.2. Contexto teórico – conceptual.....	18
2.2.1. Control interno	18
2.2.2. Propiedades, planta y equipo	49
2.2.3. Inventarios	63
2.3. Hipótesis	72
2.3.1. Variables, definición.....	72
2.4. Operacionalización de la hipótesis.....	74
3. Capítulo III: Marco Metodológico	76

3.1. Tipo de investigación.....	76
3.1.1. Finalidad.....	76
3.1.2. Dimensión temporal (transversal / longitudinal).....	76
3.1.3. Marco.....	76
3.1.4. Naturaleza.....	77
3.1.5. Carácter.....	77
3.1.6. Condición.....	78
3.2. Sujetos y fuentes de información.....	78
3.2.1. Unidades de análisis.....	78
3.2.2. Fuentes de información.....	79
3.3. Selección del muestreo.....	81
3.3.1. La población.....	81
3.3.2. La muestra.....	81
3.4. Técnicas e instrumentos para recolectar información.....	82
3.4.1. Entrevista.....	82
3.4.2. Observación.....	82
3.5. Operacionalización de las variables.....	82
4. Capítulo IV: Análisis e interpretación de los datos.....	84
4.1. Análisis e interpretación de los datos de los resultados de investigación.....	84
4.1.1. Resultado de las entrevistas llevadas a cabo al gerente, el auditor, el contador y el jefe de planta.....	84
4.1.2. Resultados de la revisión de los procesos contables y de control interno de inventario de materiales y propiedades, planta y equipo.....	104
5. Capítulo V: Conclusiones y recomendaciones.....	105
5.1. Conclusiones.....	105
5.1.1. Conclusión general.....	105

5.1.2. Conclusiones específicas	105
5.2. Recomendaciones.....	108
6. Propuestas	110
6.1. Propuesta de inventario de materiales	110
6.1.1. Nombre de la propuesta	110
6.1.2. Lugar de desarrollo, organización o población involucrada	110
6.1.3. Objetivo general y objetivos específicos.....	110
6.1.4. Cronograma de actividades	111
6.1.5. Desarrollo de la propuesta.....	111
6.2. Propuesta propiedades, planta y equipo	120
6.2.1. Nombre de la propuesta	120
6.2.2. Lugar de desarrollo, organización o población involucrada	120
6.2.3. Objetivo general y objetivos específicos.....	120
6.2.4. Cronograma de actividades	121
6.2.5. Desarrollo de la propuesta.....	122
Bibliografía	128

Índice de figuras

Figura N° 1 Mapa conceptual del Marco teórico	11
Figura N° 2 Organigrama Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A.	15
Figura N° 3 Sabores de jugos	16
Figura N° 4 Sabores de aderezos, mermeladas y salsas.....	17
Figura N° 5 Elemento de la comunicación	38
Figura N° 6 Boleta control de inventario	114
Figura N° 7 Auxiliar control de inventario	115
Figura N° 8 Auxiliar control de inventario 2	117
Figura N° 9 Auxiliar propiedades, planta y equipo.....	124
Figura N° 10 Auxiliar de control de propiedades, planta y equipo	125

Índice de tablas

Tabla N° 1 Operacionalización de la hipótesis	74
Tabla N° 2 Definición conceptual, operativa e instrumental de las variables	83
Tabla N° 3 ¿Poseen políticas definidas para el control de propiedades, planta y equipo e inventario de materiales.....	85
Tabla N° 4 ¿Al momento de realizar compras de materiales o propiedades, planta y equipo siguen una política o procedimiento?	86
Tabla N° 5 ¿Se realizan auditorías que respalden los registros contables de propiedades, planta y equipo e inventario de materiales?	87
Tabla N° 6 ¿Cuenta con vigilancia o seguridad el inventario de materiales y propiedades, planta y equipo?	89
Tabla N° 7 ¿Las notas a los estados financieros del inventario de materiales y propiedades, planta y equipo están basadas en las NIC respectivas?	90
Tabla N° 8 ¿Utilizan un auxiliar para el control diario de inventario de materiales?	91
Tabla N° 9 ¿Utilizan boletas para el control de salidas y entradas al inventario de materiales?.....	93
Tabla N° 10 ¿La Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. contabiliza el inventario de materiales conforme a las NIC 2?.....	94
Tabla N° 11 Tomando como referencia la NIC 2, ¿cuál de los siguientes métodos de valuación del inventario utiliza?	95
Tabla N° 12 ¿Realizan tomar físicas del inventario de materiales al finalizar los períodos contables y comparan la información obtenida con la contabilidad?	97

Tabla N° 13 ¿Se registran las transacciones contables diarias del inventario de materiales en un sistema contable?	98
Tabla N° 14 ¿La Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. contabiliza propiedades, planta y equipo conforme a las NIC 16?	99
Tabla N° 15¿Llevan un control de los activos de propiedades, planta y equipo mediante un auxiliar de activos donde se muestre su ubicación, número de placa y método de depreciación?	100
Tabla N° 16¿Se registran las transacciones contables de propiedades, planta y equipo, incluyendo la depreciación, en un sistema contable?	102
Tabla N° 17¿La vida útil de propiedades, planta y equipo está conforme a la tabla establecida en el reglamento del impuesto sobre la renta?	103
Tabla N° 18 Cronograma de trabajo 2018.....	111
Tabla N° 19 Asiento de registro inventario de materiales.....	112
Tabla N° 20 Asiento contable traslado inventario de materiales a proceso de producción.....	113
Tabla N° 21 Asiento contable venta de inventario de materiales	113
Tabla N° 22 Cronograma de actividades 2018.....	121
Tabla N° 23 Costo maquinaria de embotellado y empaque	122
Tabla N° 24 Registro compra de maquinaria de embotellado y empaque	123
Tabla N° 25 Registro depreciación diciembre 2017	123

Índice de gráficos

Gráfico N° 1 ¿Poseen políticas definidas para el control de propiedades, planta y equipo e inventario de materiales?.....	85
Gráfico N° 2 ¿Al momento de realizar compras de materiales o propiedades, planta y equipo siguen una política o procedimiento?	87
Gráfico N° 3 ¿Se realizan auditorías que respalden los registros contables de propiedades, planta y equipo e inventario de materiales?	88
Gráfico N° 4 ¿Cuenta con vigilancia o seguridad el inventario de materiales y propiedades, planta y equipo?	90
Gráfico N° 5 ¿Las notas a los estados financieros del inventario de materiales y propiedades, planta y equipo están basadas en las NIC respectivas?	91
Gráfico N° 6 ¿Utilizan un auxiliar para el control diario de inventario de materiales?	92
Gráfico N° 7 ¿Utilizan boletas para el control de salidas y entradas al inventario de materiales?.....	93
Gráfico N° 8 ¿La Embotelladora y Distribidora AWWA, S.A. contabiliza el inventario de materiales conforme a las NIC 2?.....	95
Gráfico N° 9 Tomando como referencia la NIC 2, ¿Cuál de los siguientes métodos de valuación del inventario utiliza?	96
Gráfico N° 10 ¿Realizan tomar físicas del inventario de materiales al finalizar los períodos contables y comparan la información obtenida con la contabilidad?	97
Gráfico N° 11 ¿Se registran las transacciones contables diarias del inventario de materiales en un sistema contable?	98

Gráfico N° 12 ¿La Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. contabiliza propiedades, planta y equipo conforme a las NIC 16?	100
Gráfico N° 13 ¿Llevan un control de los activos de propiedades, planta y equipo mediante un auxiliar de activos donde se muestre su ubicación, número de placa y método de depreciación?	101
Gráfico N° 14 ¿Se registran las transacciones contables de propiedades, planta y equipo, incluyendo la depreciación, en un sistema contable?	102
Gráfico N° 15 ¿La vida útil de propiedades, planta y equipo está conforme a la tabla establecida en el reglamento del impuesto sobre la renta?	103

1. Capítulo I: Problema de investigación

1.1. Planteamiento del problema de investigación

1.1.1. Antecedentes del problema de investigación

Las organizaciones tienen retos nuevos cada día; el nacimiento de otras formas de negociación son positivas, al realizar sus ventas al por mayor es necesario conocer con cuanto inventario se cuenta para satisfacer al cliente; además de un manejo contable adecuado de los activos, para garantizar que la producción no se pueda ver afectada y la información revelada es acorde a la realidad. Este mercado se caracteriza por pedidos a gran escala, por mantener un inventario con un costo de inversión alto a la espera de pronta salida y por maquinaria de producción con un costo de inversión elevado, entre muchas otras situaciones dentro de la organización donde precisamente nace el problema por investigar.

A pesar de la situación descrita, la empresa Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. no posee un control de sus inventarios relacionados con la producción y de sus propiedades, planta y equipo eficiente, por lo cual, no tiene una certeza de cuántos inventarios se tienen en un momento determinado, hasta que se haga un conteo físico, incluso se desconoce si el cálculo de depreciación mensual de propiedades, planta y equipo es correcto. Además no se presentan cifras apegadas a la realidad, ni se tiene la certeza si sus estados financieros cumplen

con las normas establecidas. Por lo cual se quiere diseñar un sistema de control y tratamiento contable que cumpla con las Normas Internacionales de Contabilidad y al mismo tiempo sea eficaz.

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 Inventario fue emitida en octubre de 1975 como NIC 2 Valoración y Presentación de Inventarios en el Contexto del Sistema de Costo Histórico. En diciembre de 1993 el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad emitió la NIC 2 Inventarios. Luego en 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad decide adoptar la NIC 2, su última actualización se realizó en diciembre de 2003, revisada como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos. La NIC 2 revisada también incorporó las guías contenidas en una Interpretación relacionada (SIC-1 Uniformidad—Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Costo de los Inventarios)”.

La NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo fue emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en diciembre de 1993. La NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo sustituyó a la NIC 16 Contabilización de Propiedades, Planta y Equipo emitida en marzo de 1982. En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad adoptó la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo. En diciembre de 2003 el Consejo emitió una NIC 16 revisada como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos. La norma revisada también sustituyó las guías de tres Interpretaciones (SIC-6 Costos de Modificación de los Programas Informáticos Existentes, SIC-14 Propiedades, Planta y Equipo—Indemnizaciones por Deterioro de Valor de las Partidas y SIC-23 Propiedades, Planta y Equipo—Costos de Revisiones o Reparaciones Generales). En mayo de 2014, el Consejo

modificó la NIC 16 para prohibir el uso de un método de depreciación basado en los ingresos de actividades ordinarias. En junio de 2014, el Consejo modificó el alcance de la NIC 16 para incluir las plantas productoras relacionadas con la actividad agrícola.

1.1.2. Problematización

Para la empresa Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. por tratarse de una vendedora de producto terminado y procesado su base para vender y producir es el inventario de materiales, dado que, si se tiene un mal manejo de inventarios de materiales se puede incurrir en errores al momento de proyectar la producción y consecuentemente al venderle al cliente, lo cual dañaría la imagen; incluso se puede ver afectada la producción por falta de materia prima, un control incorrecto del inventario no permitiría detectar si se están incurriendo en robos del mismo, si se está aprovechando eficientemente y si el método de costeo es el que más se ajustado. Por ello es necesario plantearse: ¿Cuál es el sistema de control de inventario de materiales eficaz aplicable en la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A.?

Al momento de la presentación de la información en los estados financieros, el contador no tiene un control de inventarios diseñado, ni tampoco un sistema, por lo cual, se muestra en el balance general el monto señalado por el auditor externo de la compañía, sin tener conocimiento si los datos citados por él se apega a la realidad o cumple con los principios contables establecidos. Uno de los problemas

que se plantea en un sistema contable de inventarios es diseñar políticas que orienten las diferentes transacciones operacionales, para poder atender de forma adecuada la dinámica del ciclo en la organización en que incurren los diferentes departamentos en el proceso de manejo. Sistematizar la información del inventario minimiza las fallas y debilidades, incrementa la seguridad y el manejo del trabajo de las diferentes tareas, se ejecuta con claridad y rapidez. Es necesario conocer el inventario inicial y el final, para lo cual se requiere hacer un conteo físico de cada uno de los productos con que la empresa cuenta pues en la actualidad las existencias no están en un sitio contabilizadas, se genera alto costo al apoyar este proceso para el personal de la organización. Esto arroja un problema porque es urgente presentar periodo a periodo en los estados financieros el monto contable del inventario, frente a este evento surge como herramienta un sistema contable, que facilita el control del inventario. Con el fin de poner solución a estos problemas y aumentar la transparencia en el manejo de la información de los inventarios, el proceso contable sistematizado con políticas permite a la empresa mantener el control oportuno, así como conocer al final del período contable un estado confiable de la situación económica de la empresa: ¿Cuál es el tratamiento contable del inventario según la NIC 2 que debe utilizar la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A.?

Para la empresa; sus propiedades, planta y equipo representan su activo de mayor valor monetario, correspondiente a un 59% del activo total, consecuentemente es su activo más importante, por lo cual su correcta valuación en los estados financieros es primordial. Se desconoce si la valuación inicial de

este activo, el método de depreciación, la depreciación acumulada y el valor en libros de los activos son los montos correctos presentados en los estados financieros y las notas a los estados financieros. De ahí la necesidad de investigar: ¿Cuál es el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo según la NIC 16 que debería utilizar la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A.?

Además la empresa no tiene un control de propiedades, planta y equipo definidos. Sus activos no se encuentran plaqueados, consecuentemente no existe un listado de los activos que posee la empresa con su respectivo costo, vida útil, valor en libros y depreciación acumulada. Como se detalló anteriormente el porcentaje monetario de estos activos es significativamente alto y es propenso a robo debido al nulo control con que se maneja el mismo. Por lo tanto, se plantea: ¿Cuál es el sistema de control de propiedades, planta y equipo eficaz aplicable en la empresa Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A.?

1.1.3. Justificación del tema

Actualmente no es común que las pequeñas y medianas empresas, aunque no estén inscritas como Pymes, implementen un sistema de control de sus propiedades, planta y equipo, incluso de sus inventarios. Lo cual no le permite llevar de una adecuada forma su contabilidad, ni visualizar los beneficios económicos que estas prácticas pueden aportar a sus empresas.

Entre más empresas existan más ingresos serán para el Estado gracias a los impuestos pagados; además la economía del país se acelera debido a las

relaciones comerciales generadas por la actividad y productividad de la empresa; tanto para sus proveedores, clientes y colaboradores. En Costa Rica las pequeñas y medianas empresas constituyen el motor económico del país, trabajando en sectores de comercio, industrias, prestación de servicios y tecnologías de información. La Embotelladora y Distribuidora por sus actividades se puede catalogar como una pequeña empresa, sin embargo, contablemente no debe aplicar las NIIF para Pymes ya que no se encuentra inscrita en la Promotora de Comercio Exterior de Costa Rica (Procomer) como una Pyme.

Este estudio beneficiará a esta empresa porque no cuenta con una estructura definida de inventarios, ni la seguridad de si las cifras presentadas en los estados financieros están apegadas a la realidad; por lo cual, se busca que luego del estudio se pueda tener una seguridad razonable que se trabaja bajo un esquema contable y de control correcto en las líneas de inventario y propiedades, planta y equipo.

Con un modelo de control de inventario la empresa puede optimizar sus procesos, debido a que tendrá la información a la mano cuando se necesite, por ejemplo: si desean saber cuánto inventario se tiene del concentrado utilizado para hacer el jugo no sería necesario ir a hacer un inventario físico, como se hace actualmente, sino se verifica en el sistema sugerido y se puede conocer de inmediato; con una seguridad razonable, que las cifras reflejadas se apegan a la realidad. De igual forma el proceso de compra de materia prima se beneficiará al verse acelerada la obtención de la información actual para comprar el material faltante y así cumplir con la producción proyectada. Por último al tener un control del inventario y de

propiedades, planta y equipo el riesgo de robo de estos activos disminuye considerablemente.

Esta investigación permitirá a futuros estudiantes de Contaduría tener una base investigativa acerca de diseños de sistemas de control y tratamiento contable, enfocada en el manejo eficiente del inventario y el tratamiento contable recomendado por NIC 2, así como el manejo contable de propiedades, planta y equipo según la NIC 16 y un control de ambos activos referenciado a COSO.

Por último, se quiere concientizar a las pequeñas y medianas empresas de la necesidad de llevar una contabilidad apegada a las normas contables; no solamente para cumplir con las disposiciones establecidas por la Dirección General de Tributación Directa; sino para llevar un orden contable, realizar análisis financieros comparativos entre períodos o entre compañías. Adicionalmente reflejar la realidad financiera de las empresas, facilitando la toma de decisiones y proyecciones de objetivos. Por último, la importancia de implementar un sistema de control interno para disminuir la posibilidad de robo y mejorar el proceso productivo.

1.2. Formulación del problema

Debido a que la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. no tiene un sistema de control definido y no se conoce si la información reflejada en los estados financieros de propiedades, planta y equipo e inventarios es confiable, se plantea la siguiente pregunta de investigación:

¿Cuál es el control interno y tratamiento contable que se requiere aplicar en los inventarios y propiedades, planta y equipo de la empresa EMBOTELLADORA Y DISTRIBUIDORA AWWA, S.A., en el tercer cuatrimestre del 2017?

1.3. Objetivos de la investigación

1.3.1. Objetivo General

- Elaborar una propuesta sobre el tratamiento contable y control interno del inventario de materiales y propiedades, planta y equipo, según NIC 2, NIC 16 y COSO.

1.3.2. Objetivos específicos:

- Identificar el tratamiento contable adecuado de las propiedades, planta y equipo según lo establecido en la NIC 16.
- Determinar el tratamiento contable del inventario de materiales de la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. basándose en la NIC 2.
- Recomendar un modelo de medición y control del inventario de materiales, referenciado en COSO, en la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A.

- Recomendar un modelo de medición y control de propiedades, planta y equipo, referenciado en COSO, en la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A.

1.4. Alcances y limitaciones

1.4.1. Alcance

Esta investigación se realiza en la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. con la información del tercer cuatrimestre del 2017 y únicamente en las líneas de inventario de materiales y propiedades, planta y equipo. Se pretende concientizar a los encargados de la administración y la contabilidad de la empresa en estudio, lo importante que es trabajar, apegándose a las normas contables aplicables, al resaltar principalmente los beneficios de llevar un control adecuado del inventario de materiales y propiedades, planta y equipo, por ejemplo: la disminución del riesgo de robo de materiales, eficiencia en las operaciones y control de gastos deducibles del impuesto sobre la renta.

Adicionalmente se pretende mejorar el sistema de control de inventarios al aplicar las disposiciones establecidas por las NIC y COSO y fomentar una contabilización del inventario y propiedades, planta y equipo donde los valores reflejados estén razonablemente apegados a la realidad de la empresa.

1.4.2. Limitaciones

En el avance de la investigación se han encontrado las siguientes limitaciones:

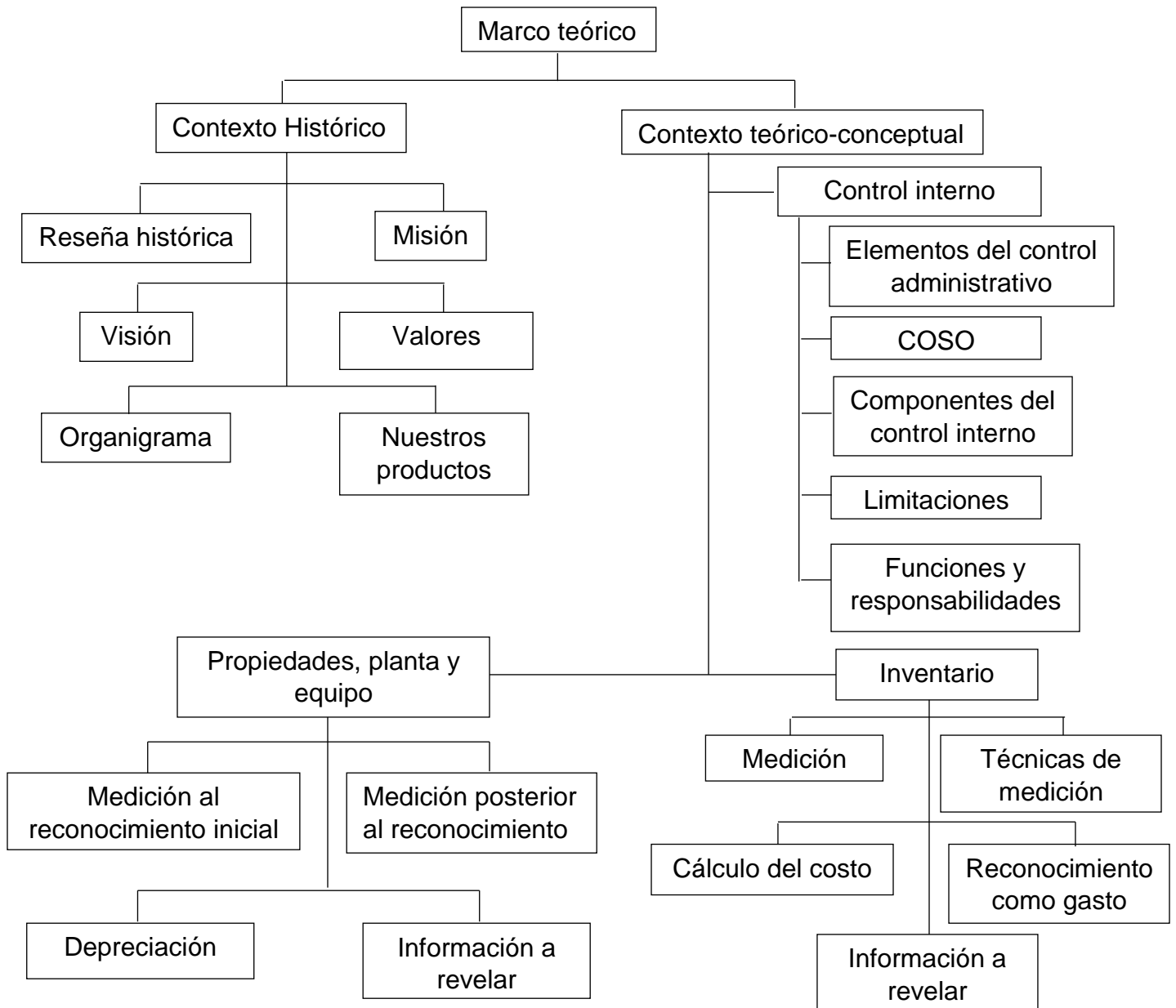
- La empresa Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. no cuenta con un sistema informático para procesar la información contable. Por lo cual, aunque solamente se realiza un asiento al final del período, se dificulta el análisis de las transacciones al no estar ordenadas sistemáticamente.
- El contador de la compañía solamente realiza los estados financieros con el único objetivo de presentar la información requerida a la Dirección de Tributación Directa.
- El gerente de la compañía decidió que ningún cálculo o monto revelado en la tesis podía ser el real ya que por políticas internas la información es considerada confidencial.

2. Capítulo II: Marco Teórico

A continuación se presenta el mapa conceptual en el cual se basa este marco teórico:

Figura N° 1

Mapa conceptual del Marco teórico



Elaborado por: La autora

2.1. Contexto histórico

2.1.1. Antecedentes de la organización

2.1.1.1. Reseña Histórica:

Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. es una empresa familiar de capital costarricense, se inscribe ante la Administración Tributaria en abril del 2015, sin embargo, inicia operaciones formales hasta el período contable 2016, convirtiéndose los estados financieros de setiembre 2016 en los primeros en ser emitidos.

La empresa nace con el fin de cambiar la actividad económica familiar ya que el terreno en el cual se encuentra actualmente la empresa se utilizaba para la actividad ganadera, como consecuencia de dicha actividad se utilizaba mucha agua potable, por lo cual tenían problemas con la Municipalidad, debido a ello decidieron cavar para hacer un pozo y encontraron que en el terreno se hallaba una naciente de agua. Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. tiene otorgada una concesión de agua donde pueden aprovechar 2 litros por segundo durante doce horas diarias los 365 días del año.

Durante décadas la familia se ha dedicado al comercio en general, por lo cual tienen una amplia experiencia en servicio al cliente. Por más de 35 años están en el campo de la venta de abarrotes y alimentos en general. En la última década

fueron proveedores de alimentos a escuelas, colegios y supermercados, gracias a ello trabajan con altos estándares de calidad y un excelente servicio al cliente.

La compañía se ubica en la provincia de Alajuela, 3 km al norte del centro de la ciudad y su actividad lucrativa es la venta de productos líquidos al por mayor, principalmente agua embotellada, dirigidos especialmente a supermercados, siendo Wal-Mart Costa Rica su principal cliente. Ofrece una alta calidad en sus jugos de frutas envasados, con el propósito de aprovechar las ventajas ofrecidas por sus clientes mayoristas. Sus actividades son estables, al ser organización lucrativa tiene como objetivo mejorar y proyectar innovación financiera actual para alcanzar mayor maximización de capital e incremento de utilidades después de impuestos.

2.1.1.2. Misión

Somos una empresa familiar comprometida con la elaboración, distribución y comercialización de productos de alta calidad y variedad, ofreciendo un portafolio de productos acorde a los cambios del mercado, que satisfaga las necesidades de nuestros clientes a través de una excelente asistencia y amplio respaldo en todas nuestras operaciones comerciales.

Nuestra misión es hacer llegar al consumidor final un producto de excelente calidad a un costo accesible, contribuyendo a la nutrición, salud y bienestar de la sociedad. Siempre de la mano con el medio ambiente, de ahí que somos una de las primeras empresas en agregar al plástico enzimas naturales para que nuestras

botellas sean biodegradables en solamente 1 año y 8 meses. Además que nuestros colaboradores los vemos como miembros de una familia que juntos avanzamos en un proyecto ambicioso, ya que cada día nuestra meta es ser mejores y estar posicionados entre los mejores productos del mercado.

2.1.1.3. Visión

Convertirnos en una empresa líder a nivel nacional en la distribución y venta de agua embotellada y jugos de fruta envasados, reconocidos como una empresa comercial altamente competitiva, organizada y líder, ofreciendo un excelente portafolio de productos de alta calidad a precios bajos, generando una imagen de credibilidad y confianza.

2.1.1.4. Valores

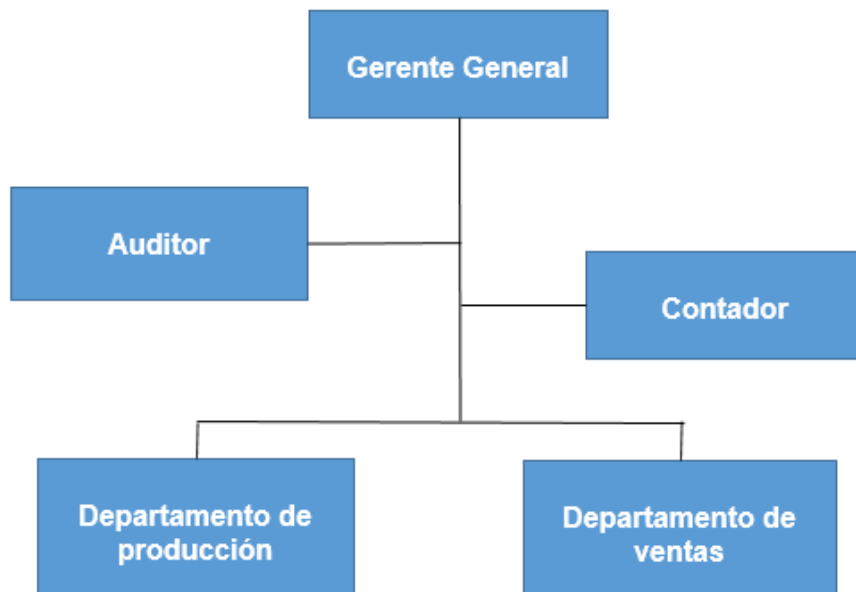
- Compromiso con prácticas empresariales medioambientalmente sostenibles que protejan a las generaciones futuras.
- Respeto y apertura hacia la diversidad de culturas y tradiciones.
- Mejora continua hacia la excelencia como forma de trabajar.
- Relaciones personales basadas en la confianza y el respeto mutuo.
- Compromiso en una sólida ética laboral, integridad y honestidad.

2.1.1.5. Organigrama

La compañía al ser una Pyme cuenta con pocos colaboradores y un organigrama simple, cuenta con un auditor y contador externos, internamente solo presenta 2 departamentos que son el de ventas y producción, a continuación se detalla el mismo:

Figura N° 2

Organigrama Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A.



Elaborado por: La autora

2.1.1.6. Nuestros productos

La empresa además de su ingreso principal, que es la venta de agua embotellada, distribuye y produce jugos de frutas, mermeladas, aderezos y salsas. Elaborados con la más alta calidad y estándares de higiene establecidos por el Ministerio de Salud del país. A continuación se presentan los slogans y sabores de los productos ofrecidos:

Figura N° 3

Sabores de jugos



Elaborado por: gerente general Embotelladora y Distribuidora, S.A.

Figura N° 4

Sabores de aderezos, mermeladas y salsas



Elaborado por: gerente general Embotelladora y Distribuidora, S.A.

2.2. Contexto teórico – conceptual

2.2.1. Control interno

Sin importar la confianza depositada en los colaboradores y los procesos administrativos, financieros o productivos debe de implementarse el control interno en las compañías, el cual se puede definir de la siguiente manera: “El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente según las directrices marcadas por la administración” (Estupiñán, 2015, p.19). El control interno puede ser calificado como efectivo al tener una seguridad razonable de que en la Administración:

- Entienden el grado en que se alcanzan los objetivos de las operaciones de las entidades.
- Los informes financieros sean preparados en forma confiable.
- Se observen las leyes y los reglamentos aplicables.

A pesar de la efectividad de los sistemas de control interno siempre se van a presentar riesgos, los cuales se pueden definir como: “La probabilidad, y su posible impacto, de que un evento adverso obstaculice o impida el logro de los objetivos y metas institucionales, o que incida negativamente en el funcionamiento y resultados de una entidad” (Santillana, 2015, p.8). Según su naturaleza se pueden distinguir los siguientes tipos de riesgo:

- **Riesgo de control:** El riesgo de control es aquel que: “Representa el riesgo de que errores importantes (que excedan la importancia relativa al agregarse a otros errores) que pudieran existir en un determinado proceso o actividad, o en un rubro específico de los estados financieros, no sean prevenidos o detectados oportunamente por el sistema de control interno en vigor” (Santillana, 2015, p.8). Sin importar que tan bien diseñados se encuentren los controles pueden solamente reducirse más no eliminarse los riesgos, como ejemplo: la posibilidad de equivocaciones humanas o controles que se pasan por alto por abuso de la administración.
- **Riesgo inherente:** El riesgo inherente representa: “El riesgo de que ocurran errores importantes en un tipo específico de proceso o actividad, o en un rubro específico de los estados financieros (cuenta, saldo o grupo de transacciones), en función de la naturaleza, características o particularidades del negocio; sin considerar el efecto de los procedimientos de control interno que pudieran existir” (Santillana, 2015, p.8). Las circunstancias externas pueden tener influencia en los procesos y dar lugar a riesgos inherentes, por ejemplo: los desarrollos tecnológicos que podrían hacer obsoleto un tipo particular de producto, con la consecuente pérdida de ventas, o el tener que sacrificar su precio.
- **Riesgo residual:** Se entiende como el riesgo que:

Continúa después de que la administración ha tomado acciones para reducir su impacto o probabilidad de un evento adverso, incluyendo las acciones de control en respuesta a un riesgo. Es el nivel de

riesgos asociados con los procesos de negocio que subyace a pesar de que se hayan reducido los riesgos inherentes, removidas o atemperadas las fuentes de riesgo, atendido las consecuencias, cambiado las probabilidades de que se den los riesgos, y aun cuando se hubiesen transferido los riesgos (Santillana, 2015. p.9).

Para atender los riesgos residuales es por parte de la administración es recomendable seguir un proceso que incluirá las siguientes etapas.

Santillana (2015):

- Identificar el riesgo.
- Tratar de mitigarlo hasta un nivel aceptable, o buscar nuevas vías para atemperarlo.
- Una vez que se ha identificado que no es posible eliminar por completo el riesgo, habrá que aceptar que éste prevalecerá hasta un cierto nivel, lo que representa un riesgo residual.
- La administración deberá decidir hasta dónde es aceptable ese nivel de riesgo; decisión que le llevará a adoptar las acciones conducentes para su mitigación.
- Evaluar si el costo de reducir el riesgo es mayor al costo mismo del riesgo. (p.33)

Un ejemplo de riesgo residual es cuando se contratan empresas de vigilancia con el fin de proteger el inventario, sin embargo, no se puede asegurar que los oficiales de vigilancia no van a incurrir en hurtos o robos.

Toda compañía debe llevar a cabo una investigación para poder identificar cuáles son los riesgos a los que se encuentran expuestos, considerando la gerencia como los niveles más bajos de la jerarquía y con base en los resultados diseñar una propuesta que le permita conocer cuáles son los niveles tolerables de los riesgos y sus posibles efectos en la compañía, para así buscar disminuirlos al mínimo.

2.2.1.1. Elementos del control interno administrativo

Los elementos más relevantes que forman parte del control interno administrativo son organización, procedimientos y personal, a continuación Santillana (2015) explica la organización:

- Organización: los elementos de control interno en los cuales interviene la organización están constituidos por:
 - Dirección: Implica asumir la responsabilidad de la política general de la entidad.
 - Coordinación: Consiste en adaptar la obligaciones y necesidades de la organización a un todo homogéneo y armónico.
 - División de funciones: Consiste en definir la independencia entre las funciones de operación, custodia y registro. El principio básico de este aspecto es que ninguna unidad administrativa debe tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación, igualmente, el área contable no debe tener funciones de operación y custodia.

- Asignación de responsabilidades: Debe establecerse con claridad los nombramientos dentro de la organización, su jerarquía y delegación de facultades. No debe realizarse transacción alguna sin la aprobación de algún funcionario específicamente autorizado para ello, con excepción de las actividades de menor importancia (pp.58-59).

Debido a lo definido anterior el objetivo de este elemento es definir responsabilidades, límites, relaciones jerárquicas y funciones por colaborador, de manera que se distribuyan adecuadamente y siguiendo una política de control lo más clara y eficiente posible. Como segundo elemento Santillana (2015) lo define así:

- Procedimientos: Para un control interno eficiente es necesario que se tomen en cuenta :
 - Planeación y sistematización: Lo recomendable es crear un instructivo sobre funciones de dirección y coordinación, división de labores y funciones, sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades. Generalmente son manuales de procedimientos, cuyo propósito es asegurar el cumplimiento de las prácticas que dan origen a las políticas de la entidad, uniforma los procesos, reducir errores, acortar el tiempo de entrenamiento al nuevo personal y eliminar decisiones apresuradas.

- Registros y formas: Deben aplicarse procedimientos para el registro completo y correcto de los activos, pasivos, ingresos y gastos, así como de los formatos que requieren tales procedimientos.
- Informes: no basta solo con la preparación periódica de informes internos, sino de su estudio cuidadoso con el fin de tomar decisiones o corregir deficiencias. (p.59-60)

Los manuales, instructivos y procedimientos se crean con el fin de documentar los distintos procesos que se realizan en la compañía, en los mismos se debe reflejar, según sea su naturaleza, a detalle las funciones y pasos a seguir por proceso, de tal forma que se facilite la capacitación del personal y se asegure la calidad de trabajo esperado. Los manuales son el conjunto de procedimientos, los procedimientos corresponden a una descripción general de los procesos y el instructivo se encarga de detallar profundamente, incluso con imágenes de los sistemas contables por ejemplo, los pasos a seguir para poder completar el proceso. Como último elemento Santillana (2015) explica el personal:

- Personal: Para poder cumplir con todos los objetivos es necesario contar con el personal idóneo. Para lograrlo deben intervenir los siguientes elementos:
 - Reclutamiento y selección: Al seleccionar el personal debe asegurarse que los candidatos cuenten con las características que requiere el puesto, y no contratar personal para luego adaptar un puesto a su medida.

- Entrenamiento: Mientras más y mejores programas de capacitación y entrenamiento se implementen, más apto será el personal encargado de las distintas actividades.
- Eficiencia: La eficiencia dependerá del juicio personal aplicado en cada actividad. El interés de la administración por medir y alentar la eficiencia constituye un coadyuvante del control interno.
- Moralidad: El complemento indispensable de la moralidad del personal como elemento del control interno se encuentra en las fianzas de la fidelidad, cuyo objetivo es proteger a la entidad contra manejos eventuales indebidos.
- Retribución: Es indudable que un personal bien retribuido ayuda a lograr los propósitos de la entidad y concreta su atención en cumplir con eficiencia, más que hacer planes para defalcarla.
- Supervisión: Es necesario una vigilancia constante para que el personal desarrolle las actividades a su cargo de acuerdo con los planes de la organización. (p.60-61)

Para que se logren los objetivos de las compañías un factor importante es el personal, es imprescindible que los colaboradores entablen un lazo de compromiso tanto con los objetivos como con la compañía en sí, para lograrlo los colaboradores necesitan sentirse motivados, capacitados y valorados. Además los encargados de reclutamientos deben asegurarse que están contratando personal que sea el idóneo para las vacantes y que el mismo tenga empatía con los valores de la compañía. Por último, los supervisores deben tener una certeza razonable

que su equipo de trabajo se siente importante para la empresa, al mismo tiempo que trabaja con eficiencia y cumpliendo todas las políticas establecidas.

2.2.1.2. COSO

Como nos explica la Asociación Española para la Calidad (2017) COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway) es: “Una comisión voluntaria constituida por representantes de cinco organizaciones del sector privado en EEUU, para proporcionar liderazgo intelectual frente a tres temas interrelacionados: la gestión del riesgo empresarial (ERM), el control interno, y la disuasión del fraude.” (p.1). Las organizaciones que lo conforman son: la Asociación Americana de Contabilidad (AAA), el Instituto Americano de contadores Públicos Certificados (AICPA), Ejecutivos de Finanzas Internacional (FEI), el Instituto de auditores Internos (IIA) y la Asociación Nacional de contadores (ahora el Instituto de contadores Administrativos). Debido a los fraudes llevados a cabo, la Asociación Española para la Calidad (2017) explica que: “Desde su fundación en 1985 en EEUU, promovida por las malas prácticas empresariales y los años de crisis anteriores, COSO estudia los factores que pueden dar lugar a información financiera fraudulenta y elabora textos y recomendaciones para todo tipo de organizaciones y entidades reguladoras.” (p.1) como por ejemplo el SEC (Agencia Federal de Supervisión de Mercados Financieros) y otros.

La primera versión de COSO se emitió en 1992 con el nombre de “Internal Control - Integrated Framework” o COSO I, con el fin de: “Proveer instrumentos de apoyo al gobierno de la entidad y al primer nivel de la administración de las entidades en aspectos críticos de gobierno, ética en los negocios, control interno, administración de riesgos empresariales, fraudes e información financiera” (Asociación Española para la Calidad, 2017, p.1). En ese orden, el COSO se ha pronunciado como un modelo integral de control interno que tiene como propósito orientar a las empresas y a las organizaciones en el establecimiento de sistemas de control interno, como instrumento fundamental para prevenir fraudes financieros.

Como explica la Asociación Española para la Calidad (2017) COSO define el control interno como:

Un proceso llevado a cabo por la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas que sean aplicables.(p.1)

La estructura de COSO I se divide en los siguientes componentes:

- Ambiente de Control.
- Evaluación de Riesgos.

- Actividades de Control.
- Información y Comunicación.
- Supervisión.

En 2004, se publicó el estándar “Enterprise Risk Management - Integrated Framework” (COSO II) Marco integrado de Gestión de Riesgos, el mismo según la Asociación Española para la Calidad (2017) incluye 3 componentes adicionales:

Su principal cambio es la inclusión de tres componentes más, por lo cual serían los siguientes:

- Ambiente de control: son los valores y filosofía de la organización, influye en la visión de los trabajadores ante los riesgos y las actividades de control de los mismos.
- Establecimiento de objetivos: estratégicos, operativos, de información y de cumplimientos.
- Identificación de eventos, que pueden tener impacto en el cumplimiento de objetivos.
- Evaluación de Riesgos: identificación y análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos.
- Respuesta a los riesgos: determinación de acciones frente a los riesgos.
- Actividades de control: Políticas y procedimientos que aseguran que se llevan a cabo acciones contra los riesgos.
- Información y comunicación: eficaz en contenido y tiempo, para permitir a los trabajadores cumplir con sus responsabilidades.

- Supervisión: para realizar el seguimiento de las actividades. (p.2)

COSO II amplía el concepto de control interno al incluir la gestión de riesgos implicando necesariamente a todo el personal, incluidos los directores y administradores.

En mayo de 2013 se ha publicado la tercera versión COSO III. Las novedades que introducirá este Marco Integrado de Gestión de Riesgos son:

- “Mejora de la agilidad de los sistemas de gestión de riesgos para adaptarse a los entornos.
- Mayor confianza en la eliminación de riesgos y consecución de objetivos.
- Mayor claridad en cuanto a la información y comunicación.” (Asociación Española para la Calidad, 2017, p.2)

Algunos de los beneficios de la implementación de COSO en las empresas según la Asociación Española para la Calidad (2017) son:

- Promueve la gestión de riesgos en todos los niveles de la organización y establece directrices para la toma de decisiones de los directivos para el control de los riesgos y la asignación de responsabilidades.
- Ayuda a la integración de los sistemas de gestión de riesgos con otros sistemas que la organización tenga implantados.
- Ayuda a la optimización de recursos en términos de rentabilidad.
- Mejora la comunicación en la organización.
- Mejora el control interno de la organización. (p.2)

A pesar que existen muchas definiciones de control interno, COSO ha logrado concientizar a los distintos estudiantes, administradores, auditores, directivos y empresarios sobre la importancia y beneficios del control interno.

2.2.1.3. Componentes del control interno según COSO

El control interno se compone de cinco componentes interrelacionados y están integrados a los procesos administrativos, los cuales se clasifican como:

- Ambiente de control.
- Evaluación de riesgos.
- Actividades de control.
- Información y comunicación.
- Supervisión y seguimiento.

El control interno, no es un proceso secuencial, en donde alguno de los componentes afecta solo al siguiente, sino en un proceso multidireccional repetitivo y permanente, en el cual más de un componente influye en los otros y conforman un sistema integrado que reacciona dinámicamente a las condiciones cambiantes.

2.2.1.3.1. Ambiente de control

Este primer complemento consiste en: “El establecimiento de un entorno que estimule e influencie la actividad del personal con respecto al control de sus actividades. Es en esencia el principal elemento sobre el que se sustenta o actúan

los otros cuatro componentes e indispensable, a su vez, para la realización de los propios objetivos de control” (Estupiñán, 2015, p.29). Como primer complemento, es la base para los demás componentes del control al proveer disciplina y estructura para el control e incidir en la manera como:

- Se estructuran las actividades del negocio.
- Se asigna autoridad y responsabilidad.
- Se organiza y desarrolla la gente.
- Se comparten y comunican los valores y creencias.
- El personal toma conciencia de la importancia del control.

En este componente Estupiñán (2015) afirma que debe ser tomado en consideración lo siguiente:

- Integridad y valores éticos: Tienen como propósito establecer los valores éticos y de conducta que se espera de todos los miembros de la organización durante el desempeño de sus actividades, ya que la efectividad del control depende de la integridad y valores del personal que lo diseña, y le da seguimiento.
- Es importante tener en cuenta la forma en que son comunicados y fortalecidos estos valores éticos y de conducta. La participación de la alta administración es clave en este asunto, ya que su presencia dominante fija pautas a través de su ejemplo. La gente imita a sus líderes.

- Debe tenerse cuidado con aquellos factores que pueden inducir a conductas adversas a los valores éticos como pueden ser: controles débiles o inexistencia de ellos, alta descentralización sin el respaldo del control requerido, debilidad de la función de auditoría, inexistencia o inadecuadas sanciones para quienes actúan inapropiadamente.
- Competencia: Son los conocimientos y habilidades que debe poseer el personal para cumplir adecuadamente sus tareas.
- Junta Directiva: Consejo de Administración y/o comité de auditoría. Debido a que estos órganos fijan los criterios que perfilan el ambiente de control, es determinante que sus miembros cuenten con la experiencia, dedicación y compromisos necesarios para tomar las acciones adecuadas e interactúen con los auditores internos y externos.
- Filosofía administrativa y estilo de operación: Los factores más relevantes son las actitudes mostradas hacia la información financiera, el procesamiento de la información, y los principios y criterios contables, entre otros. Otros elementos que influyen en el ambiente de control son: estructura organizativa, delegación de autoridad y de responsabilidad y políticas y prácticas del recurso humano.
- Otros elementos que influyen en el ambiente de control son: estructura organizativa, delegación de autoridad y de responsabilidad y políticas y prácticas del recurso humano. (p.30)

El ambiente de control tiene gran influencia en la forma como se desarrollan las operaciones, se establecen los objetivos y se minimizan los riesgos. Tiene que ver

igualmente en el comportamiento de los sistemas de información y con la supervisión en general. A su vez es influenciado por la historia de la entidad y su nivel de cultura administrativa.

2.2.1.3.2. Evaluación de riesgos

El segundo componente consiste en: “La identificación y análisis de riesgos relevantes para el logro de los objetivos y la base para determinar la forma en que tales riesgos deben ser mejorados” (Estupiñán, 2015, p.31). La autoevaluación de la compañía debe ser revisada por los auditores internos para asegurar que tanto el objetivo, enfoque, alcance y procedimiento han sido apropiadamente llevados a cabo. Por lo tanto, Estupiñán (2015) explica que:

La gerencia establece objetivos generales y específicos e identifica y analiza los riesgos, ya sean externos o internos, de que dichos objetivos no se logren o afecten su capacidad para:

- Salvaguardar sus bienes y recursos.
- Mantener ventaja ante la competencia.
- Construir y conservar su imagen.
- Incrementar y mantener su solidez financiera.
- Mantener su crecimiento. (p.32)

Los objetivos representan la orientación básica de todos los recursos y esfuerzos y proporciona una base sólida para un control interno efectivo. La fijación de

objetivos es la vía adecuada para identificar factores críticos de éxito. Una vez que tales factores han sido identificados, la gerencia tiene la responsabilidad de establecer criterios para medirlos y prevenir su posible ocurrencia a través de mecanismos de control e información.

Las categorías de los objetivos son las siguientes (Estupiñán, 2015):

- Objetivos de cumplimiento: Están dirigidos a la adherencia a leyes y reglamentos, así como también a las políticas emitidas por la administración.
- Objetivos de operación: Son aquellos relacionados con la efectividad y eficacia de las operaciones de la organización.
- Objetivos de la información financiera: Se refieren a la obtención de información financiera confiable. (p.32)

Al realizar un análisis de riesgo y sus procesos, sin importar la metodología, se recomienda incluir los siguientes aspectos:

- “La estimación de la importancia del riesgo y sus efectos.
- La evaluación de la probabilidad de ocurrencia.
- El establecimiento de acciones y controles necesarios.
- La evaluación periódica del proceso anterior” (Estupiñán, 2015, p.33).

El manejo de cambios resulta de vital importancia debido a que está enfocado a la identificación de los cambios que pueden influir en la efectividad de los controles internos. Dichos cambios son importantes, ya que los controles diseñados bajo ciertas condiciones pueden no funcionar apropiadamente en otras circunstancias.

Debido a lo anterior (Estupiñán, 2015) señala como ejemplos de técnicas que pueden ser tomadas en consideración para la evaluación de riesgos:

- Análisis del GESI: Gubernamentales o políticas, económicas, sociales, informáticas o tecnológicas.
- Análisis FODA: Como aspectos internos las fortalezas y debilidades y aspectos externos oportunidades y debilidades.
- Análisis de vulnerabilidad: Tomando en cuenta riesgos del país, crédito, mercado, jurídico, auditoría, proveedores, clientes, competencia, productos sustitutos, competidores potenciales, etc.
- Análisis estratégico de las cinco fuerzas.
- Análisis el perfil de capacidad de la entidad.
- Análisis del manejo de cambio. (p.34)

Los mecanismos contenidos en este proceso deben tener un marcado sentido de anticipación que permita planear e implantar las acciones necesarias, que respondan al criterio costo-beneficio.

2.2.1.3.3. Actividades de control

Se puede definir las actividades de control como: “Aquellas que realizan la gerencia y demás personal de la organización para cumplir diariamente con las actividades asignadas. Estas actividades se encuentran expresadas en las políticas, sistemas y procedimientos” (Estupiñán, 2015, p.34). Como ejemplos de estas actividades se pueden citar: la aprobación, la autorización, la verificación, la

conciliación, la inspección, la revisión de indicadores de rendimiento, la salvaguarda de los recursos, la segregación de funciones, la supervisión y entrenamiento adecuados.

Todas las actividades de control están apuntando hacia los riesgos (reales o potenciales) en beneficio de la organización, su misión y objetivos, así como la protección de los recursos propios o de terceros en su poder.

Los controles se dividen en: Defectivos, preventivos y correctivos, (Estupiñán, 2015) los define de la siguiente forma:

- Controles detectivos: Diseñados para detectar hechos indeseables o la manifestación/ ocurrencia de un hecho. Se caracterizan porque:
 - Detienen el proceso o aíslan las causas del riesgo o las registran.
 - Ejerce una función de vigilancia.
 - Actúan cuando se evaden los preventivos.
 - No evitan las causas, las personas involucradas.
 - Conscientes y obvios mide efectividad de controles preventivos.
 - Más costosos - pueden implicar correcciones.
- Controles Preventivos: Diseñados para prevenir resultados indeseables, reducen la posibilidad de detecta riesgos. Se caracterizan por:
 - Están incorporados en los procesos de forma imperceptible.
 - Pasivos construidos dentro del sistema inconsciente.
 - Guías que evitan que exista las causas.
 - Impedimento a que algo suceda mal.
 - Más barato.

- Evita costos de correcciones.
- Controles Correctivos: Diseñado para corregir efectos de un hecho indeseable, corrigen las causas del riesgo que se detectan.
 - Es el complemento del detectivo al originar una acción luego de la alarma.
 - Corrigen la evasión o falta de los preventivos.
 - Ayuda a la investigación y corrección de causas.
 - Permite que la alarma se escuche y se remedie el problema.
 - Mucho más costoso.
 - Implican correcciones y reprocesos. (p.35)

Las actividades de control son importantes no solo porque en sí mismas implican la forma correcta de hacer las cosas, sino porque son el medio idóneo de asegurar en mayor grado el logro de los objetivos.

2.2.1.3.4. Información y comunicación

Los sistemas de información están repartidos en todo el ente y todos ellos atienden a uno o más objetivos de control. Se considera que existen controles generales y controles de aplicación sobre los sistemas de información. Los controles generales son aquellos que: “Tienen como propósito asegurar una operación y continuidad adecuada, e incluyen el control sobre el centro de procesamiento de datos y su seguridad física, contratación y mantenimiento del hardware y software, así como la operación propiamente dicha” (Estupiñán, 2015,

p.36). También se relacionan con las funciones de desarrollo y mantenimiento de sistemas, soporte técnico, administración de base de datos, contingencia y otros.

Los controles de aplicación son aquellos que:

Están dirigidos hacia el interior de cada sistema y funcionan para lograr el procesamiento, integridad y confiabilidad, mediante la autorización y validación correspondiente. Desde luego estos controles cubren las aplicaciones destinadas a las interfaces con otros sistemas de los que reciben o entregan información (Estupiñán, 2015, p.36).

Los sistemas de información y tecnología siempre serán un medio para incrementar la productividad y efectividad, siendo un concepto clave para lograr el éxito en la actualidad.

La información pertinente debe ser identificada, capturada y comunicada al personal en la forma y dentro del tiempo indicado, que le permita cumplir con sus responsabilidades. Los sistemas producen reportes que contienen información operacional, financiera y de cumplimiento que hace posible conducir y controlar la organización. Todo el personal debe entender su propia participación en el sistema de control así como la forma en que las actividades individuales se relacionan con el trabajo de otros. Así mismo, debe contarse con los medios para comunicar información relevante hacia mandos superiores, así como entidades externas. A continuación el elemento de la comunicación:

Figura N° 5

Elemento de la comunicación



Elaborado por: Estupiñán (2015)

Al tratarse de comunicación (Estupiñán, 2015) asegura que:

A todos los niveles de la organización deben existir adecuados canales para que el personal conozca sus responsabilidades sobre el control de sus actividades. Estos canales deben comunicar los aspectos relevantes del sistema de control interno, la información indispensable para los gerentes, así como los hechos críticos para el personal encargado de realizar las operaciones críticas. Los canales de comunicación con el exterior, son el

medio a través del cual se obtiene o proporciona información relativa a clientes, proveedores, contratistas, entre otros. Así mismo, son necesarios para proporcionar información a las entidades de vigilancia y control sobre las operaciones de la entidad e inclusive sobre el funcionamiento de su sistema de control. (p.39)

La comunicación es un elemento esencial para el logro de los objetivos, deben seleccionarse los canales y emisores correctos para hacer llegar de la manera efectiva los mensajes a los receptores.

2.2.1.3.5. Supervisión y monitoreo

Cuando se diseñan los sistemas de control se toman en cuenta objetivos, riesgos y las limitaciones inherentes al control; sin embargo, las condiciones evolucionan debido tanto a factores externos como internos, provocando con ello que los controles pierdan su eficiencia. Como consecuencia de ello, Estupiñán (2015), afirma:

La gerencia debe llevar a cabo la revisión y evaluación sistemática de los componentes y elementos que forman parte de los sistemas de control. Lo anterior no significa que tengan que revisarse todos los componentes y elementos, como tampoco que deba hacerse al mismo tiempo. Ello dependerá de las condiciones específicas de cada organización, de los distintos niveles de efectividad mostrado por los distintos componentes y elementos de control. (p.40)

Al momento de la evaluación, la misma, debe conducir a la identificación de los controles débiles, insuficientes o innecesarios. Esta evaluación puede llevarse a cabo durante la realización de las actividades diarias en los distintos niveles de la organización o por personas ajenas a la ejecución de las actividades cotidianas.

Los encargados de dar seguimiento y monitoreo de los procesos de control son los supervisores y gerencia, tal como se indica a continuación: “Los niveles de supervisión y gerencia juegan un papel importante al respecto, ya que ellos son quienes deben concluir si el sistema de control es efectivo o ha dejado de serlo, tomando las acciones de corrección o mejoramiento que el caso exige” (Estupiñán, 2015, p.40). La realización de las actividades diarias permite observar si efectivamente los objetivos de control se están cumpliendo y si los riesgos se están considerando de forma adecuada.

Se define este componente como:

Proceso diseñado para verificar la vigencia, calidad y efectividad del sistema de control interno de la entidad, que incluye alguna de las siguientes actividades:

- Con buen criterio administrativo interno.
- Supervisiones independientes → auditoría Externa.
- Auto evaluaciones → Revisiones de la Gerencia.
- Supervisión a través de la ejecución de operaciones.

El resultado de la supervisión, en términos de hallazgos (deficiencias de control u oportunidades de mejoramiento del control), debe informarse

a los niveles superiores - La gerencia, comités o junta directiva (Estupiñán, 2015, p.42).

Más allá de las técnicas de evaluación que se utilicen lo importante es: “La capacidad para entender las distintas actividades, componentes y elementos que integran un sistema de control, ya que de ello depende la calidad y profundidad de las evaluaciones” (Estupiñán, 2015, p.42). Adicionalmente es importante documenta todas las evaluaciones realizadas con el fin de lograr más utilidad de las mismas.

Para lograr un monitoreo eficiente es recomendable que se apliquen las siguientes reglas:

- El personal debe obtener evidencia de que el control interno está funcionando adecuadamente.
- Si las comunicaciones externas corroboran la información generada internamente.
- Se deben efectuar comparaciones periódicas de las cantidades registradas en el sistema de información contable con el físico de los activos.
- Revisar si se han implementado controles recomendados por los auditores internos y externos; o por el contrario no se ha hecho nada o poco.
- Si los seminarios de entrenamiento, las sesiones de planeación u otras reuniones al personal proporcionan retroalimentación a la administración en cuanto a que si los controles operan efectivamente.

- Si el personal es cuestionado periódicamente para establecer si entiende y cumple con el código de ética las normas legales y si desempeña regularmente actividades de control.
- Si son adecuadas, efectivas y confiables las actividades del departamento de la auditoría interna. (Estupiñán, 2015, p.42-43)

El monitoreo de los procesos se realiza en el curso normal de las operaciones, aunque los encargados de ejecutar y darle seguimiento al proceso son los altos mandos, todos los colaboradores son responsables del control de sus propias áreas.

2.2.1.4. Limitaciones del control interno

Un sistema de control interno solamente brindará una seguridad razonable, como lo afirma el Órgano Interno de Control de México (2016) a continuación:

Un Sistema de Control Interno, no importa lo bien concebido que esté y lo bien que funcione, únicamente puede dar un grado de seguridad razonable, no absoluta, a la dirección y al consejo en cuanto a la consecución de los objetivos de la entidad. El Control Interno no puede hacer que un gerente malo se convierta en un buen gerente. Asimismo, los cambios en la política o en los programas gubernamentales, las acciones que tomen los competidores o las condiciones económicas pueden estar fuera de control de la dirección. (p.13)

El control interno funciona a diferentes niveles con respecto a los diferentes objetivos. Cuando se trata de los objetivos relacionados con la eficacia y eficiencia de las operaciones el control interno puede ayudar a asegurar que la dirección sea consciente del progreso o del estancamiento de la entidad.

El factor humano siempre será significativo en la consecución de los objetivos y forma parte de los factores que los sistemas de control no podrán controlar:

La eficacia de los controles se verá limitada por el riesgo de errores humanos en la toma de decisiones, estas decisiones se tienen que tomar basadas en el juicio humano, dentro de unos límites temporales, en base a la información disponible y bajo la presión diaria de la actividad laboral (Órgano Interno de Control de México, 2016, p.13).

Incluso los controles internos pueden fallar, debido a que el personal comprenda mal las instrucciones o que se cometan errores de juicio.

Los sistemas de control interno deben estar diseñados para todos los niveles de la organización, incluso para la dirección con el fin de evitar la elusión, como se explica a continuación:

El Sistema de Control Interno no puede ser más eficaz que las personas responsables de su funcionamiento, incluso aquellas entidades que tienen un buen ambiente de control (aquellas que tienen elevados niveles de integridad y conciencia del control) existe la posibilidad de que el personal directivo esquive el Sistema de Control Interno. De ahí el origen de la “elusión de los controles por la dirección”, en el sentido en que se emplea

en este documento se refiere a la omisión de políticas o procedimientos establecidos con finalidades ilegítimas, con ánimo de lucro personal o para mejorar la presentación de la situación financiera o para disimular el incumplimiento de obligaciones legales. (Órgano Interno de Control de México, 2016, p.13)

A pesar que se considere este punto en el diseño de los sistemas de control, los mismos no pueden garantizar que no se contará con la elusión de parte de los directivos ya que como se explicó, los sistemas solo dan una seguridad razonable y el factor humano, que es impredecible, está presente.

No debe confundirse la elusión con la intervención de la dirección, ya que “La elusión incluye prácticas tales como actos deliberados de falsificación ante bancos, abogados, contadores y proveedores, así como la emisión intencionada de documentos falsos entre otras” (Órgano Interno de Control de México, 2016, p.14) . La intervención de la dirección:

Se refiere a los actos efectuados con finalidades legítimas, que se desvían de las políticas y procedimientos establecidos. La intervención de la dirección es necesaria para hacer frente a transacciones o acontecimientos puntuales y no recurrentes que, de otra forma no serían procesados correctamente por el Sistema de control (Órgano Interno de Control de México, 2016, p.14).

Las intervenciones se hacen de manera abierta y tienen soporte documental, mientras que la elusión normalmente ni se documenta ni se comunica, en un claro intento de encubrir los hechos.

Otro factor limitante de los sistemas de control interno es la confabulación de dos o más personas ya que pueden provocar fallas en el sistema de control. Se define la confabulación como un hecho donde “Las personas actúan de forma colectiva para cometer y encubrir un acto, los datos financieros y otras informaciones de gestión pueden verse alterados de un modo no identificable por el Sistema de Control” (Órgano Interno de Control de México, 2016, p.14). Puede adoptarse un sistema de control donde son distintas personas las que realizan un proceso y otras las que lo autorizan, sin embargo, los sistemas no tienen el control si entre dichas personas se confabulan para realizar un fraude.

2.2.1.5. Funciones y responsabilidades

Todos los miembros de la organización son responsables del Control Interno:

- **La Dirección:** Como máximos ejecutivos cae sobre ellos en primer lugar la responsabilidad, ellos deben: “Liderar y revisar la manera en que los miembros controlan el negocio, estos a su vez designan responsables de cada función y establecen políticas y procedimientos de Control Interno más específicos” (Órgano Interno de Control de México, 2016, p.14). La responsabilidad se organiza en cascada.

- **Responsables de las Funciones Financieras:** Los administradores financieros y sus equipos tienen una importancia vital porque sus actividades están estrechamente vinculadas con el resto de unidades operativas y funcionales de una entidad. Habitualmente están involucrados: “En el desarrollo de presupuestos y en la planificación financiera. Controlan, siguen y analizan el rendimiento, no sólo desde una perspectiva financiera sino también, en muchas ocasiones, en relación al resto de operaciones de la entidad y al cumplimiento de requisitos legales” (Órgano Interno de Control de México, 2016, p.14). El director financiero, el jefe de contabilidad y otros responsables de las funciones financieras de una entidad son claves para determinar la forma en que la dirección ejerce el control.

- **El Consejo de Administración:** La dirección es responsable ante el Consejo el cual debe de ofrecer asesoría, pautas de actuación y conocer a profundidad las actividades de la entidad. En caso de imprevistos el Consejo debe resolverlos mediante:

Una comunicación con los niveles altos, con los responsables financieros, jurídicos y de auditoría. Muchos consejos de administración llevan a cabo sus tareas a través de comités. Sus funciones y la importancia de sus trabajos varían de una entidad a otra, pero suelen incluir las áreas de auditoría, remuneraciones, finanzas, nombramientos, etc. (Órgano Interno de Control de México, 2016, p.15).

Cada comité puede poner un énfasis específico en determinados elementos del control interno.

- **Comité de auditoría:** El Comité de auditoría tiene la autoridad para: “interrogar a los directivos sobre la forma en que están asumiendo sus responsabilidades en cuanto a la información financiera, y para asegurar que se tomen medidas correctivas” (Órgano Interno de Control de México, 2016, p.15). El Comité de auditoría está en la mejor posición dentro de una entidad para identificar situaciones en que los altos directivos intentan eludir los controles internos o tergiversar los resultados financieros y actuar en consecuencia.

- **auditores Internos:** Desempeñan un papel importante en la evaluación de la eficiencia de los sistemas de control y recomiendan mejoras a los mismos. Como menciona el Órgano Interno de Control Interno de México (2016) las normas emitidas por el Institute of Internal auditors los auditores internos deberían:
 - Revisar la confiabilidad y la integridad de la información financiera y operativa y los procedimientos empleados para identificar, medir, clasificar y difundir dicha información.
 - Revisar los sistemas establecidos para asegurar el cumplimiento de aquellas políticas, planes, procedimientos, leyes y normativas susceptibles de tener un efecto importante sobre las operaciones e informes, así como determinar si la organización cumple con los mismos.

- Revisar los medios utilizados para la salvaguarda de activos y verificar la existencia de los mismos.
- Valorar la eficiencia en el empleo de los recursos.
- Revisar las operaciones o programas para cerciorarse de si los resultados son coherentes con los objetivos y las metas establecidas y si se han llevado a cabo según los planes previstos. (p.15)

Todas las actividades de una entidad recaen dentro del ámbito de responsabilidad de los auditores internos. Los auditores internos sólo pueden ser imparciales cuando no están obligados a subordinar su juicio sobre asuntos de auditoría al juicio de otros. El principal medio de asegurar la objetividad de la auditoría interna es la asignación de personal adecuado para la función de auditoría, evitando posibles conflictos de intereses y prejuicios. Se recomienda hacer una rotación periódica en el personal asignado y los auditores internos no deberían asumir responsabilidades operativas. Igualmente, no deberían estar asignados a la auditoría de actividades en las cuales hubiesen tenido alguna responsabilidad operativa reciente. Debe recordarse que la función de auditoría interna no tiene como responsabilidad principal el establecimiento o mantenimiento del sistema de control interno.

- **Otros Empleados:** Todos los colaboradores de las entidades forman parte importante del proceso de control interno, como se explica a continuación: “El Control Interno es hasta cierto punto responsabilidad de todos los empleados, casi todos producen información utilizada en el Sistema de

Control o realizan funciones para efectuar el control” (Órgano Interno de Control de México, 2016, p.16). Todos son parte del proceso productivo o administrativo y por ende debe aplicarse una política de control a cada proceso.

- **auditores Externos:** Una opinión externa y experta siempre es necesaria para la mejora y control de los procesos, como se explica a continuación: “Algunos terceros como los auditores externos contribuyen al logro de los objetivos, aportan opinión independiente y objetiva, contribuyen directamente mediante la auditoria a los estados financieros” (Órgano Interno de Control de México, 2016, p.16). Incluso es tan importante que al solicitar un préstamo o algún trámite con entidades financieras los estados financieros deben estar certificados por auditores externos.

2.2.2. Propiedades, planta y equipo

Estos activos forman parte de la sección de activos no corrientes o activos a largo plazo, son tangibles, la mayoría se deprecian a lo largo de su vida útil, en el caso de Costa Rica la vida útil de los activos está definida en el Reglamento de la Ley sobre el Impuesto de la Renta, específicamente en el Anexo N°2 Métodos y porcentajes de depreciación, como propiedades, planta y equipo son considerados aquellos que: “(a)posee una entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos

administrativos; y (b) se espera utilizar durante más de un periodo.” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2014, p. 8)

La NIC aplicable a propiedades, planta y equipo es la 16, en ella se aclara que, la misma no es aplicable a:

- Las propiedades, planta y equipo, clasificadas como mantenidas para la venta.
- Los activos biológicos relacionados con actividades agrícolas distintos de las plantas productoras.
- El reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación.
- Los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Por lo tanto, los activos mencionados anteriormente no deben ser contabilizados bajo la normativa de la NIC 16.

2.2.2.1. Medición al momento del reconocimiento

Los activos deben medirse al momento del reconocimiento por su costo real, los elementos que conforman el costo inicial de un activo según IASB (2014) son:

- Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.

- Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.
- La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo (p.11).

En cuanto a los ingresos y gastos asociados con las operaciones durante la construcción o desarrollo de un activo, se reconocerán en resultados si esas operaciones no son necesarias para ubicar el activo en su lugar y condiciones previstas de funcionamiento.

El coste de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si y sólo si:

- Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
- El costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

El costo está definido como:

importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el

importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2014, p. 8).

La NIC 16 no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento, como consecuencia, se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Podría ser apropiado agregar partidas que individualmente son poco significativas, tales como moldes, herramientas y troqueles, además aplicar los criterios pertinentes a los valores totales de las mismas. La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos.

Estos costos están formados tanto por aquellos en los que se ha incurrido, inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos, después para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente. El costo de propiedades, planta y equipo puede incluir los costos incurridos relacionados con arrendamientos de activos que se usen para construir, añadir, sustituir parte o mantener un elemento de propiedades, planta y equipo, tal como la depreciación de activos por derecho de uso.

Según describe la NIC 16 son ejemplos de costos atribuibles directamente:

- “Los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;
- Los costos de preparación del emplazamiento físico;

- Los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
- Los costos de instalación y montaje;
- Los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo y
- Los honorarios profesionales”. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2014, p. 11)

En caso que se realice un desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar donde se ubica el elemento en los que se haya incurrido en costos durante un determinado periodo, como consecuencia de haber utilizado dicho elemento para producir inventarios, debe ser aplicada la NIC 2 Inventarios.

La NIC 16 Propiedades, planta y equipo indica que los siguientes no forman parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo:

- Los costos de apertura de una nueva instalación productiva;
- Los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
- Los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y
- Los costos de administración y otros costos indirectos generales.

Cuando los activos se encuentren en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma esperada, es el momento en el cual se terminará el reconocimiento de los costos en el importe en libros de propiedades, planta y equipo. Por lo tanto, costos como la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no deberá capitalizarse como parte del valor del activo.

Según la NIC 16 Propiedades, planta y equipo, son ejemplos de costos que no se incluirán en el importe en libros de propiedad, planta y equipo los siguientes:

- Costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena;
- Pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y
- Costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las operaciones de la entidad.

2.2.2.2. Medición posterior al reconocimiento

Para valorar los activos de propiedades, planta y equipo después de que se ponen en funcionamiento pueden elegir dos métodos de valuación, que son: el modelo del costo o modelo de revaluación. Si eligen el modelo del costo, según la NIC 16: “Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el

importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2014, p. 14). Si se elige trabajar bajo el modelo de revaluación, la NIC 16 establece que:

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2014, p. 14)

Las empresas deben asegurarse de aplicar el mismo modelo de medición a todos sus activos de propiedades, planta y equipo. Posterior a que se cumplan las condiciones esperadas para trabajar la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos.

Para efectos de esta investigación se trabajará bajo el modelo de costo ya que por las actividades y el control contable de la empresa es el que más se adapta a sus políticas y forma de trabajar.

2.2.2.3. Depreciación

Existen varios métodos para la depreciación de activos, sin embargo, la Administración Tributaria Costarricense solamente acepta 2, los cuales son la depreciación por línea recta o depreciación porcentual y el de suma de dígitos. En caso que sea necesario depreciar bajo otro método debe ser autorizado por la Administración Tributaria a solicitud de los declarantes, cuando estos demuestren que no resultan adecuados, debido a las características, intensidad de uso u otras condiciones especiales de los bienes empleados en el negocio o actividad, por ejemplo unidades producidas. Se puede definir la depreciación como: “La distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil”. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2014, p. 16). La vida útil de un activo puede ser definida como el período en el cual se espera sea utilizado el activo, si se trabaja bajo el método de lineal o porcentual; en el caso que se trabaje bajo el método de unidades producidas corresponde al número de unidades de producción que se esperan obtener por parte del activo.

Para la Administración Tributaria costarricense solamente son aceptadas como deducibles de impuesto sobre la renta las depreciaciones:

Que corresponda efectuar sobre bienes tangibles, empleados en negocios, industrias, empresas agropecuarias o agroindustriales, actividades profesionales o en otras vinculadas a la producción de rentas sujetas al impuesto, siempre que como consecuencia de su uso,

transfieran su costo directa o indirectamente o que pierdan valor por el simple transcurso del tiempo o por los adelantos tecnológicos (Decreto N° 18445-H de 9 de setiembre del 1988, publicado en La Gaceta N° 181 del 23 de setiembre de 1988).

Al mismo tiempo la Administración Tributaria aclara que:

Las empresas podrán considerar como gasto aquellos activos que adquieran, cuyo costo unitario no supere el 25% de un salario base. No obstante, la Dirección General de Tributación tendrá facultad en la apreciación, en casos calificados, para autorizar al sujeto pasivo, previa solicitud de éste, la deducción como gasto en el período de adquisición, del importe correspondiente a aquellos activos, cuyo costo supere el 25% señalado, tomando en consideración factores relacionados con el valor relativo del bien adquirido en proporción con el total de activos de la empresa, así como la actividad económica que desarrolla la entidad. (Reformado por Decreto Ejecutivo No 18686-H, La Gaceta No 237 de 14 de diciembre de 1988 y por artículo 8 del Decreto N° 29643-H de 10 de julio del 2001, publicado en La Gaceta N° 138 del 18 de julio del 2001)

Asimismo, se admite como deducción del impuesto sobre la renta la depreciación de las mejoras permanentes, que aumenten la vida útil del bien. En tales casos debe distribuirse el monto de las mejoras entre los años de vida útil restante del activo, o en su defecto, depreciarse en los años que se estimen como consecuencia del aumento de esa vida útil. En caso que el contribuyente no presentara el gasto por depreciación o realice un cálculo de depreciación inferior al

que le corresponde y no presenta rectificación, no puede deducir del impuesto sobre la renta dicha depreciación en períodos fiscales posteriores.

Para efectos de control los contribuyentes del impuesto sobre la renta deben llevar un libro especial de activos depreciables, destinando una hoja para cada bien, en la cual se consignarán los siguientes datos:

- Fecha de la adquisición o de la siembra del cultivo;
- Denominación o descripción del bien;
- Cuota anual de depreciación y porcentaje respectivo;
- Vida útil asignada al bien;
- Número de inventario del bien y su localización;
- Método de depreciación utilizado;
- Precio de costo o de adquisición y valor de las mejoras permanentes efectuadas;
- Valor de la depreciación anual y acumulada;
- Valor en libros del bien (precio de costo menos depreciación acumulada); y
- Observaciones, cuando se estime necesario.

El método de depreciación aplicado a los activos debe ser revisado como mínimo al cierre de cada período contable anual, si hubiera un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón, según se establece en la NIC 16. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

En el caso que los activos posean elementos de un costo significativo en relación con el costo total del activo se debe proceder a depreciar dichos elementos de forma separada. El monto mensual de depreciación calculado debe ser reconocido en el resultado del período, excepto que se haya incluido en el importe en libros de otro activo. El monto depreciable de propiedad, planta y equipo se debe distribuir sistemáticamente a lo largo de su vida útil. En cuanto al valor residual y la vida útil de un activo deben revisarse como mínimo al término del período coste, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

La NIC 16 aclara cuál es el momento adecuado para iniciar la depreciación de los activos y el momento en el cual finaliza su depreciación:

La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. Por tanto, la depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo

cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2014, p. 17)

La vida útil de un activo se define según la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

2.2.2.4. Información a revelar en los estados financieros

En los estados financieros se revelará la siguiente información, según la NIC 16:

- Las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
- Los métodos de depreciación utilizados;
- Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- El importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor), tanto al principio como al final de cada periodo; y
- Una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:
 - Las adiciones;

- Los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;
- Las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;
- Los incrementos o disminuciones resultantes de las revaluaciones, de acuerdo con los párrafos 31, 39 y 40, así como de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral, en función de lo establecido en la NIC 36;
- Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo aplicando la NIC 36;
- Las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido, y hayan sido reconocidas en el resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 36;
- La depreciación;
- Las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente, incluyendo también las diferencias de conversión de un operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y
- Otros cambios.(Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2014, p. 22)

La NIC 16 establece que, además de los puntos anteriores, se revelarán:

- La existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones;
- El importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros, en los casos de elementos de propiedades, planta y equipo en curso de construcción;
- El importe de los compromisos de adquisición de propiedades, planta y equipo; y
- Si no se ha revelado de forma separada en el estado del resultado integral, el importe de compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado del periodo por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, perdido o entregado. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2014, p. 22)

Para un mejor entendimiento de los estados financieros por parte de los usuarios, la NIC 16 recomienda que se indiquen los siguientes puntos:

- El importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo que se encuentran temporalmente fuera de servicio;
- El importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;
- El importe en libros de las propiedades, planta y equipo retirados de su uso activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5; y

- Cuando se utiliza el modelo del costo, el valor razonable de las propiedades, planta y equipo cuando es significativamente diferente de su importe en libros. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2014, p. 23).

2.2.3. Inventarios

Los inventarios son la base de trabajo para una empresa productora ya que depende del mismo para producir y vender, en la NIC 2 el inventario se define de la siguiente manera: “Los inventarios son activos:

- Poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio;
- En proceso de producción con vistas a esa venta; o
- En forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2003, p. 8).

Es obligatorio, según la Administración Tributaria, llevar un correcto registro contable y control todos aquel que sea considerado: “declarante que obtenga rentas de la manufactura, elaboración, transformación, producción, extracción, adquisición o enajenación de mercancías, materias primas, semovientes o cualesquiera otros bienes, de los cuales mantenga existencias al final del período fiscal”(Decreto N° 18445-H de 9 de setiembre del 1988, publicado en La Gaceta N° 181 del 23 de setiembre de 1988. p.27). Los cuales aplican tanto al inicio y cierre de las operaciones de período. Para los efectos de establecer la

comparación entre el monto de las existencias al principio y al final de cada período fiscal, el inventario de cierre de un período debe regir para la iniciación del siguiente.

Según la Administración Tributaria los inventarios deben registrarse en el libro de contabilidad respectivo, agrupando los bienes conforme con su naturaleza, con la especificación necesaria dentro de cada grupo o categoría y con la indicación clara de la cantidad, unidad que se toma como medida, denominación o identificación del bien y su referencia, precio de cada unidad y su valor total. Las referencias de los bienes deben anotarse en registros especiales, con indicación del sistema de valuación empleado. En el caso que los declarantes que lleven sistemas de contabilidad computadorizados, pueden sustituir la anotación detallada de los inventarios en libros, por listas emitidas por el computador; no obstante, los montos correspondientes deberán anotarse en el libro respectivo. Estas listas deberán conservarse durante los plazos de prescripción contemplados en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

2.2.3.1. Medición del inventario

Para el cálculo del costo de los inventarios se van a tomar en cuenta todos los costos necesarios para la adquisición y transformación del mismo, así como los distintos costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales. Para el cálculo del costo de adquisición se tomará en cuenta el precio de compra, los aranceles de importación, todos los impuestos que no puedan ser recuperados

ante las autoridades tributarias, transporte, manejo y todos los costos atribuibles al inventario. Cuando se trata de descuentos comerciales, rebajas o partidas similares se deben deducir del costo de adquisición.

Cuando se incurren en costos de transformación, los mismos formarán parte del costo de los inventarios, solo los relacionados directamente con las unidades de producción, como: mano de obra directa, costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Los costos indirectos fijos de producción son los que permanecen constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Los costos indirectos variables son aquellos que varían directamente con el volumen de producción obtenida, a saber: los materiales y la mano de obra indirecta.

En el caso que se trabaje con otros costos pueden ser incluidos en el costo del inventario siempre y cuando se incurriera en ellos para proporcionar su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, se podrá incluir como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos. La NIC 2 señala como ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:

- Los importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;

- Los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
- Los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
- Los costos de venta.

El Reglamento de la Ley sobre el Impuesto sobre la renta establece que para la valuación de inventarios, se puede utilizar cualquiera de los siguientes procedimientos, siempre que técnicamente sea apropiada para el negocio de que se trate y se aplique de manera uniforme y continua:

- Para las mercancías compradas en plaza o importadas, se debe utilizar el costo de adquisición. Para su valuación se puede usar cualquiera de los siguientes métodos:
 - Última compra.
 - Costos promedios movibles.
 - Primeras entradas, primeras salidas (P.E.P.S.).
- Para los artículos producidos por el declarante, se debe determinar el valor del inventario de la siguiente manera:
 - Materias primas: se deben valorar por el costo de adquisición, que comprende el valor de compra, más los gastos efectuados hasta situar estos bienes en el establecimiento; en este caso se puede utilizar cualquiera de los métodos indicados en el inciso a) del presente artículo. Si la propia empresa es productora de las materias primas, su valuación se debe hacer por el costo de producción;

- Productos en proceso: Los artículos que al cierre del ejercicio fiscal se encuentren en proceso de fabricación, se deben valorar proporcionalmente de acuerdo con su grado de elaboración, considerando el valor de la materia prima empleada, el de la mano de obra directa usada y los gastos aplicables en que se haya incurrido; y
- Productos terminados: se deben valorar por el costo de producción, el cual comprende el valor de la materia prima empleada, el de la mano de obra directa usada y los gastos de fábrica que deben aplicarse, todo de acuerdo con el costo de fabricación del artículo de que se trate.
- Para los productos agrícolas producidos por el declarante, la valuación se hará por el precio de venta en el mercado de la zona correspondiente, al por mayor y al contado, menos los gastos de venta. Cuando se trate de productos como: el café, la caña de azúcar, granos y cualesquiera otros cuyos precios de venta sean determinados por organismos oficiales, se deben tomar estos precios como de mercado en ese momento. Si la contabilidad del declarante es adecuada, se puede utilizar el sistema de costo, el que debe comprender todos los costos y gastos incurridos en la producción del artículo respectivo. No obstante, cualquiera de los dos métodos a que se refiere este inciso, que el declarante utilice, debe mantenerse hasta que la Dirección autorice su cambio.
- Para los inmuebles: Los declarantes que hagan de la compra y venta de bienes inmuebles su ocupación habitual, deben valorarlos por su precio de

adquisición, ya sea que la operación se haya realizado al crédito o al contado. Cuando estos bienes incluyan construcciones o instalaciones, éstas se deben valorar por separado, a su costo real. (Decreto Ejecutivo N° 18445-H de 9 de setiembre de 1988, publicado en La Gaceta N° 181 del 23 de setiembre del 1988).

2.2.3.2. Técnicas de medición de costos

La NIC 2 señala que las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizadas por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlas se aproxime al costo. Los costos estándares tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Estos se revisarán de forma regular y, si es necesario, se cambiarán en función de las condiciones actuales.

2.2.3.3. Fórmulas de cálculo del costo

La NIC 2 señala que existen 2 métodos para el cálculo del costo de los inventarios que son PEPS y costo promedio ponderado. Excepto para los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.

La NIC 2 señala que la entidad debe utilizar el mismo método de valuación para todos los inventarios que posea, señalando que: “Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo distintas”. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2003, p. 11).

2.2.3.3.1. Método primeras en entrar y primeras en salir (PEPS)

Este método es característico de inventarios alimenticios que poseen fechas de caducidad, ya que es necesario vender primero el producido con mayor antigüedad, al utilizar este método se puede explicar que: “las primeras mercancías en entrar al inventario son las primeras en ser vendidas; por lo tanto el inventario, o sea las existencias, están valuadas al costo de las últimas compras, es decir, a los últimos precios de adquisición, y el costo de ventas queda valuado al costo de las primeras compras del periodo contable” (Calixto Mendoza Roca y Olson Ortiz Tovar, 2016, p.216). Este método permite un control del inventario más eficiente al llevar un control de sus entradas y salidas con fechas establecidas.

En la NIC 2 se indica que este método para calcular el costo del inventario “asume que los productos en inventarios comprados o producidos antes serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en la existencia

final serán los producidos o comprados más recientemente” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2003, p. 12).

2.2.3.3.2. Método del costo promedio ponderado

Este método toma en consideración el flujo de los productos, la variación de los precios y artículos entrantes y salientes del inventario, la NIC 2 indica que: “Si se utiliza el método o fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del periodo, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el periodo”(Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2003, p. 12). El momento para el cálculo del inventario bajo este método va a depender de las circunstancias de la entidad, ya sea periódicamente o después de recibir cada envío. Más detalladamente se puede definir este método de la siguiente forma:

Cuando se utiliza este método se hace necesario calcular un costo unitario promedio. El costo unitario promedio se obtiene dividiendo el costo de las unidades disponibles (el costo del inventario inicial más el costo de las compras del periodo) entre el número de unidades disponibles (el número de unidades en el inventario inicial más el número de unidades compradas en el periodo). El costo unitario así obtenido se aplica tanto a las unidades vendidas, para hallar el costo de ventas, como a las unidades en

existencia final, para determinar el valor del inventario que queda al final del periodo (Calixto Mendoza Roca y Olson Ortiz Tovar, 2016, p.218).

La desventaja al utilizar este método es que distorsiona los costos unitarios del inventario, al emplearse un promedio ponderado entre precios y unidades.

2.2.3.4. Reconocimiento como un gasto

Al momento de la venta del inventario la NIC 2 señala que:

El importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2003, p. 13).

2.2.3.5. Información a revelar

En las notas a los estados financieros según la NIC 2 debe ser revelada la siguiente información:

- Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula del costo utilizado;
- El importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación apropiada para la entidad;

- El importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta;
- El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo;
- El importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo.
- El importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el periodo.

2.3. Hipótesis

Partiendo del hecho que la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. va a acoger las recomendaciones en la contabilización y control de su inventario de materiales y elementos de propiedades, planta y equipo, se plantea la siguiente hipótesis: La aplicación del control interno efectivo y las NIIF producen un sistema contable eficiente en el inventario de materiales y propiedades, planta y equipo.

2.3.1. Variables, definición

2.3.1.1. Control interno efectivo

Puede considerarse el control interno como efectivo, referenciado a COSO, cuando: “asegura que cada uno de los cinco componentes del control interno están presentes y funcionando, y cuando esos mismos componentes operan de manera conjunta” (Santillana, 2015, p.427).

2.3.1.2. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Las NIIF en el ámbito costarricense están definidas así:

Las NIIF son normas e interpretaciones contables preparadas y publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que tiene como objetivo desarrollar, buscando el interés público, un conjunto de normas de información financiera universalmente aceptadas, que sean de alta calidad, comprensibles, basados en principios claramente articulados, de acatamiento obligatorio y que exijan información comparable y transparente en la preparación de estados financieros. (Colegio de contadores Públicos de Costa Rica, 2014, p.1)

2.3.1.3. Sistema contable

Un sistema contable puede definirse de la siguiente forma: “es la clasificación de la cuenta de los libros de contabilidad, formas, procedimientos y controles que sirven para contabilizar y controlar el activo, pasivo, entradas, gastos y los resultados de la transacciones” (Eric Louis Kohler, 2012, p. 251) o como un “conjunto de registros, controles, métodos y procedimientos que sirven para lograr información contable eficiente, la cual sirve para la toma de decisiones en las empresas” (Kohler, 2012, p. 51).

2.4. Operacionalización de la hipótesis

La operacionalización de la hipótesis se define de la siguiente forma:

Tabla N° 1

Operacionalización de la hipótesis

Hipótesis	Conceptos	Variables	Indicadores	Escalas
La aplicación del control interno efectivo y las NIIF producen	Control interno efectivo: asegura que cada uno de los cinco componentes del control interno están presentes y funcionando, y cuando esos mismos componentes operan de manera conjunta. NIIF: normas e interpretaciones contables preparadas y publicadas con el objetivo de desarrollar, buscando el interés público, un conjunto de normas de información financiera universalmente aceptadas.	Control interno efectivo y Normas Internacionales de Información Financiera (específicamente NIC 2 y NIC 16).	Aplicación de estándares contables universales. Información uniforme para los inversionistas.	Por completo, parcial y deficiente.
Un sistema contable eficiente en el inventario de materiales y propiedades, planta y equipo.	Es la clasificación de la cuenta de los libros de contabilidad, formas, procedimientos y controles que sirven para contabilizar y controlar el activo, pasivo, entradas,	Sistema contable	Aplicación de principios de contabilidad. Transparencia de los registros. Adopción de Normas contables	Excelente, muy bueno, bueno, malo y

	gastos y los resultados de las transacciones.		internacionales Apego a las leyes fiscales vigentes. Eficiencia en el sistema de control.	deficiente.
--	---	--	---	-------------

Elaborado por: La autora

El instrumento que se utilizará para la recolección de la información será la entrevista.

3. Capítulo III: Marco Metodológico

3.1. Tipo de investigación

3.1.1. Finalidad

Esta investigación posee una finalidad aplicada ya que se busca realizar una recomendación del tratamiento contable y un sistema de control eficiente en el inventario de materiales y propiedades, planta y equipo de la empresa Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A.

3.1.2. Dimensión temporal (transversal / longitudinal)

Al tratarse de un proyecto de graduación y un estudio enfocado solamente en el tercer cuatrimestre del 2017 el mismo será transversal. De hecho, el objetivo es generar recomendaciones y no implementarlas, por lo cual, si la empresa decide acoger las recomendaciones, se estudiarán fuera del contexto de esta investigación.

3.1.3. Marco

Aunque las Normas Internacionales de Contabilidad son guías y estándares muy amplios que se aplican en las distintas cuentas de los estados financieros, se

establece que este estudio es micro, al solamente considerar el sistema contable de inventario de materiales y propiedades, planta y equipo de la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. en el tercer cuatrimestre del 2017.

3.1.4. Naturaleza

El fin de este proyecto de graduación es analizar la forma de trabajar de la empresa Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. durante el tercer cuatrimestre del 2017 y con base en ello realizar recomendaciones de cuál sería el tratamiento contable y control interno que se debería implementar en el inventario de materiales y propiedades, planta y equipo. Por lo cual se considera que se trata de una investigación de carácter cualitativo.

3.1.5. Carácter

Esta investigación es considerada analítica-interpretativa ya que busca entender el entorno en el cual se trabaja el inventario de materiales y propiedades, planta y equipo de la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. en el tercer cuatrimestre del 2017 y con base en ello realizar recomendaciones del tratamiento contable y control interno aplicables a los activos mencionados.

3.1.6. Condición

La investigación tiene un enfoque mixto pues hasta el momento la información recabada no ha sido en el lugar de estudio, sin embargo, se proyecta que al momento de aplicar las encuestas se visitarán las instalaciones físicas de la empresa.

3.2. Sujetos y fuentes de información

3.2.1. Unidades de análisis

Las unidades de estudio están conformadas por el gerente, el auditor, el contador y el jefe de planta de la compañía. Se toma en consideración el gerente ya que él es el dueño de la compañía, conoce todo el proceso productivo, cuáles son las debilidades, fortalezas y la situación real de la compañía. El auditor porque es la opinión experta externa, hace los estados financieros y proporciona recomendaciones, por eso conoce cuales son las debilidades del inventario y propiedades, planta y equipo presentados en los estados financieros. Posteriormente el contador que es el preparador de una parte de la información, profesional en el campo de estudio, conocedor de las debilidades y fortalezas de su trabajo. Por último se aplica al jefe de planta porque es el encargado del control del inventario de materiales.

3.2.2. Fuentes de información

3.2.2.1. De primera mano

Las fuentes de información primarias para llevar a cabo este trabajo de investigación están compuestas por los colaboradores de la empresa Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A., documentación propia de la empresa y profesionales en el campo contable.

Además se utiliza como referencia la siguiente tesis:

Salazar. E. (2017). Propuesta de un Procedimiento de Control Interno para el Inventario en la Empresa Agro Negocios Costa Rica para El Mundo S.A para el período Contable 2016. (Tesis inédita de Licenciatura). Universidad Hispanoamericana, San José, Costa Rica.

3.2.2.2. De segunda mano

Como fuentes de información de segunda mano se presentan las siguientes:

Mendoza Roca, C. y Ortiz Tovar, O. (2016). *Contabilidad financiera para contaduría y administración*. Barranquilla: Universidad del Norte.

Kohler, E. (2012). *Diccionario para contadores*. Edición reimpressa. México: Editorial Limusa S.A. de C.V.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2003) *Norma Internacional de Contabilidad 2: Inventarios*.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2014) *Norma Internacional de Contabilidad 16: Propiedades, Planta y Equipo*.

Estupiñán, R. (2015). *Control interno y fraudes: análisis de informe COSO I, II y III con base en los ciclos transaccionales*. 3ra ed. Bogotá: Ecoe Ediciones.

Santillana, J. (2015). *Sistemas de control interno*. 3a. ed. México: Pearson Educación.

Ley del Impuesto sobre Renta N° 7092, Ministerio de Hacienda, Modificado por el artículo 8 del Decreto N° 29643- H de 10 de julio del 2001, publicado en La Gaceta N° 138 de 18 de julio del 2001.

Decreto N° 18455-H. Reglamento a la ley del impuesto sobre la Renta, Poder Ejecutivo, publicado en La Gaceta N°181 de 23 de setiembre de 1988.

Colegio de contadores Públicos de Costa Rica (2014). CIRCULAR N° 06-2014. Publicado en el Alcance Digital de La Gaceta N° 76. Disponible en: <http://ccpa.or.cr/wp-content/themes/maximus/pdf/normativa-vigente/circulares-vigentes/Circular06-2014.pdf>.

Asociación Española para la Calidad (AEC) (2017). COSO. Obtenido de: <https://www.aec.es/web/guest/centro-conocimiento/coso>.

Órgano Interno de Control de México (2016). Los nuevos conceptos de control interno. Obtenido de:

<http://www.ci.inegi.org.mx/docs/Informe%20COSO%20Resumen.pdf>.

3.3. Selección del muestreo

3.3.1. La población

Esta investigación se halla dirigida al inventario de materiales y propiedades, planta y equipo de la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A., solamente se pretende aplicar encuestas a 4 personas de la organización que son: el gerente, el auditor, el contador y el jefe de planta.

3.3.2. La muestra

La muestra corresponde al 100% de la población investigada (corresponde al gerente, el auditor, el contador y el jefe de planta), en el caso de investigación se considera no probabilística, debido a que está delimitada solamente a dos tipos de activos de la compañía y solamente al personal involucrado con la administración o contabilización de dichos activos.

3.4. Técnicas e instrumentos para recolectar información

En esta investigación se utilizarán las siguientes técnicas de investigación:

3.4.1. Entrevista

Se selecciona la entrevista ya que se aplica cuando a preguntas dirigidas a personas expertas en el tema y la población es menor de 10 personas. Para este trabajo se entrevistará a 4 personas en total, expertas en su campo y descritas en el punto 3.2.1. El instrumento por utilizar es el cuestionario.

3.4.2. Observación

Se toma en consideración la técnica de observación porque es necesario entender el proceso de producción, donde se evidencia el manejo del inventario de materiales y de propiedades, planta y equipo para luego realizar recomendaciones del tratamiento contable y control interno adecuado.

3.5. Operacionalización de las variables

La definición conceptual, operativa e instrumental de las variables de estudio se muestra a continuación:

Tabla N° 2

Definición conceptual, operativa e instrumental de las variables

Objetivo específico	Variable	Indicadores	Fuentes de información
Identificar el tratamiento contable adecuado de las propiedades, planta y equipo según lo establecido en la NIC 16.	Tratamiento contable	Cuestionario de entrevista y observación	gerente general, auditor externo, contador externo y jefe de planta
Determinar el tratamiento contable del inventario de materiales de la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. basándose en la NIC 2.	Tratamiento contable	Cuestionario de entrevista y observación	gerente general, auditor externo, contador externo y jefe de planta
Recomendar un modelo de medición y control del inventario de materiales, referenciado en COSO, en la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A.	Modelo de medición y control	Cuestionario de entrevista y observación	gerente general, auditor externo, contador externo y jefe de planta.
Recomendar un modelo de medición y control de propiedades, planta y equipo, referenciado en COSO, en la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A.	Modelo de medición y control	Cuestionario de entrevista y observación	gerente general, auditor externo, contador externo y jefe de planta

Elaborado por: La autora

4. Capítulo IV: Análisis e interpretación de los datos

4.1. Análisis e interpretación de los datos de los resultados de investigación

A continuación, se analizará e interpretará la información recopilada en el trabajo de campo con la entrevista y los registros contables.

4.1.1. Resultado de las entrevistas llevadas a cabo al gerente, el auditor, el contador y el jefe de planta

Con el objetivo de obtener una mayor información sobre la aplicación de las NIC 2, NIC 16 y el control interno en los registros contables y administración del inventario de materiales y propiedades, planta y equipo de la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A., en el tercer cuatrimestre del 2017 se entrevistó al gerente, auditor, contador y jefe de planta.

Dichas entrevistas permitirán conocer la aplicación de las NIC 2, NIC 16 y el control interno y sugerir futuros cambios que se puedan aplicar en los registros contables y control interno del inventario de materiales y propiedades, planta y equipo. Por ello se dan a conocer los resultados de las mismas:

¿Poseen políticas definidas para el control de propiedades, planta y equipo e inventario de materiales?

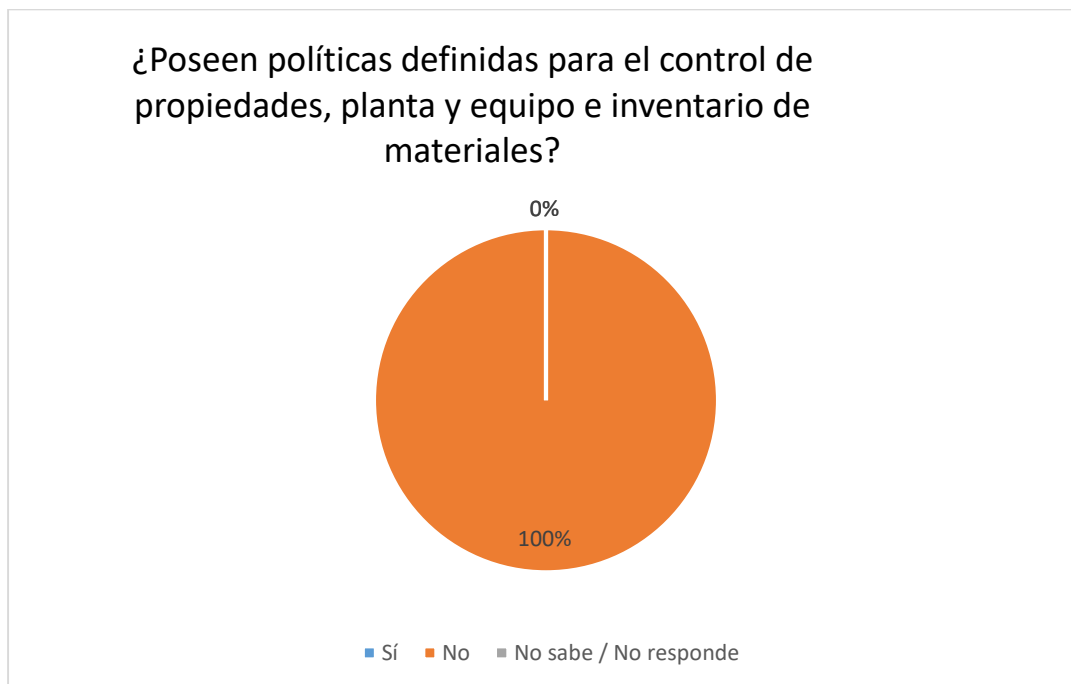
Tabla N° 3

¿Poseen políticas definidas para el control de propiedades, planta y equipo e inventario de materiales?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	4
No sabe / No responde	0
Total	4

Fuente: Entrevista directa

Elaborado por: La autora

Las cuatro personas entrevistadas coinciden en que la empresa no cuenta con políticas definidas para el control de los activos mencionados, se trabaja bajo el principio de honestidad y confiando en que los colaboradores o personas externas no dañarán ni incurrirán en robo de los activos.

Gráfico N° 1

Elaborado por: La autora

¿Al momento de realizar compras de materiales o propiedades, planta y equipo siguen una política o procedimiento?

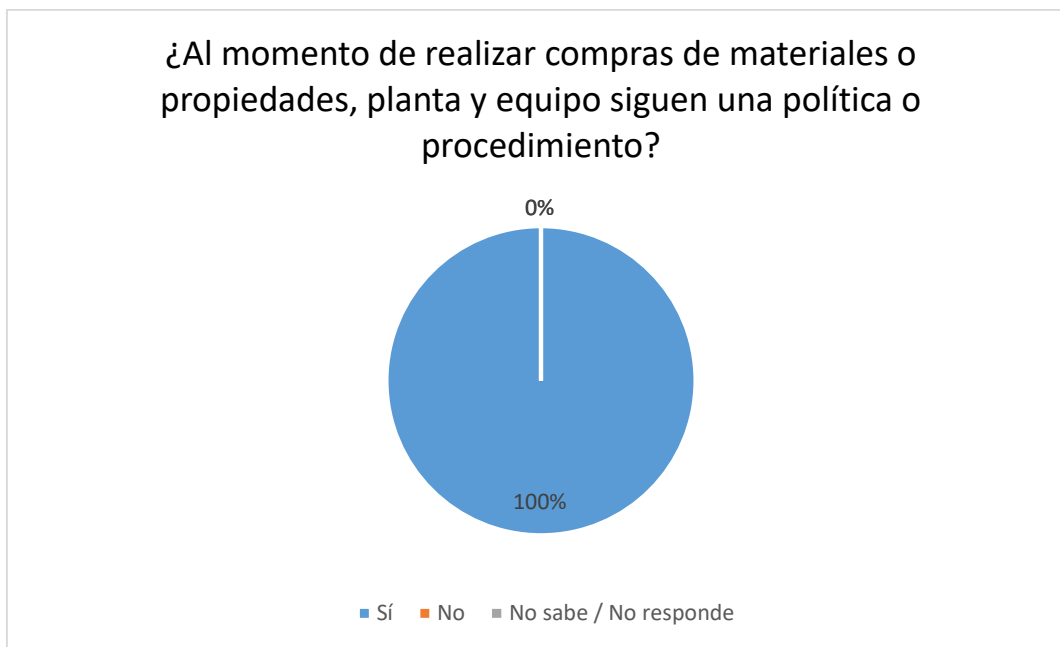
Tabla N° 4

¿Al momento de realizar compras de materiales o propiedades, planta y equipo siguen una política o procedimiento?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	4
No	0
No sabe / No responde	0
Total	4

Fuente: Entrevista directa

Elaborado por: La autora

El procedimiento utilizado es la solicitud verbal por parte del solicitante al único comprador, el gerente, el cual se encarga de la compra y la aprobación, al ser el más alto rango de la jerarquía organizacional, reflejando un deficiente control interno donde no existe un proceso en el cual una persona efectúa una compra y un rango superior la autoriza, además no se realiza comparación de lo comprado con la entrada de los activos al inventario, solo se contabiliza la factura sin comparar si realmente los productos comprados pertenecen y entraron a la compañía.

Gráfico N° 2

Elaborado por: La autora

¿Se realizan auditorías que respalden los registros contables de propiedades, planta y equipo e inventario de materiales?

Tabla N° 5

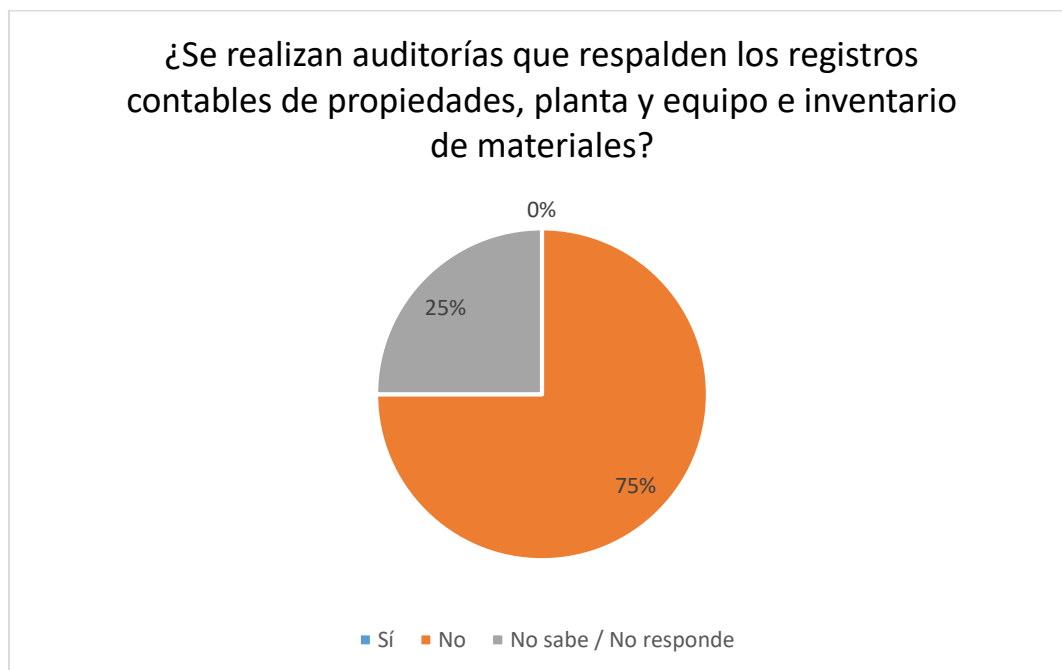
¿Se realizan auditorías que respalden los registros contables de propiedades, planta y equipo e inventario de materiales?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	3
No sabe / No responde	1
Total	4

Fuente: Entrevista directa

Elaborado por: La autora

El contador, el auditor y el gerente general coinciden en que no se realizan auditorías que respalden los registros contables ya que al final del período únicamente se realiza un asiento con los saldos acumulados del período. Se elaboran estados financieros con el único fin de presentación a Hacienda, por lo cual, al final de cada período solo se ajustan los saldos.

Gráfico N° 3



Elaborado por: La autora

¿Cuenta con vigilancia o seguridad el inventario de materiales y propiedades, planta y equipo?

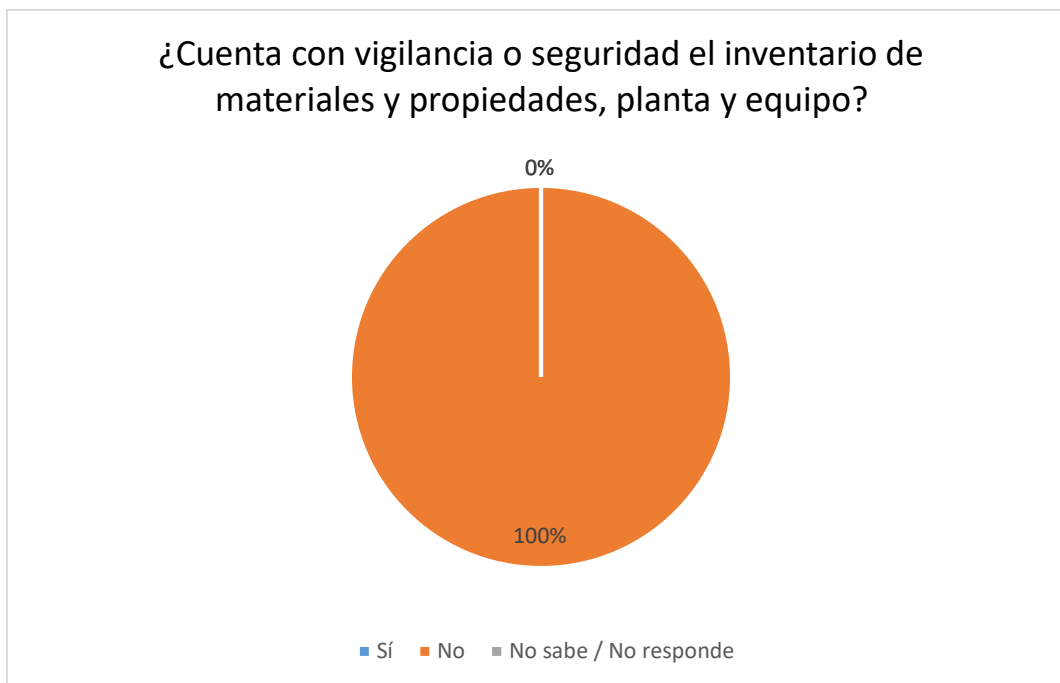
Tabla N° 6

¿Cuenta con vigilancia o seguridad el inventario de materiales y propiedades, planta y equipo?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	4
No sabe / No responde	0
Total	4

Fuente: Entrevista directa

Elaborado por: La autora

Los activos no cuentan con seguridad ni vigilancia, las instalaciones no cuentan con vigilancia privada ni cámaras de seguridad. La bodega de materiales se encuentra en el transcurso de la jornada laboral abierta, donde cualquier persona puede entrar y tomar lo que le plazca sin ningún control, al finalizar la jornada laboral la bodega queda bajo llave. En el caso del equipo, solamente si se encuentra dentro de las instalaciones quedará bajo llave al finalizar la jornada laboral. Cabe mencionar que las llaves son manipuladas por el padre del gerente general de la compañía pues el mismo vive cerca de las instalaciones.

Gráfico N° 4

Elaborado por: La autora

¿Las notas a los estados financieros del inventario de materiales y propiedades, planta y equipo están basadas en las NIC respectivas?

Tabla N° 7

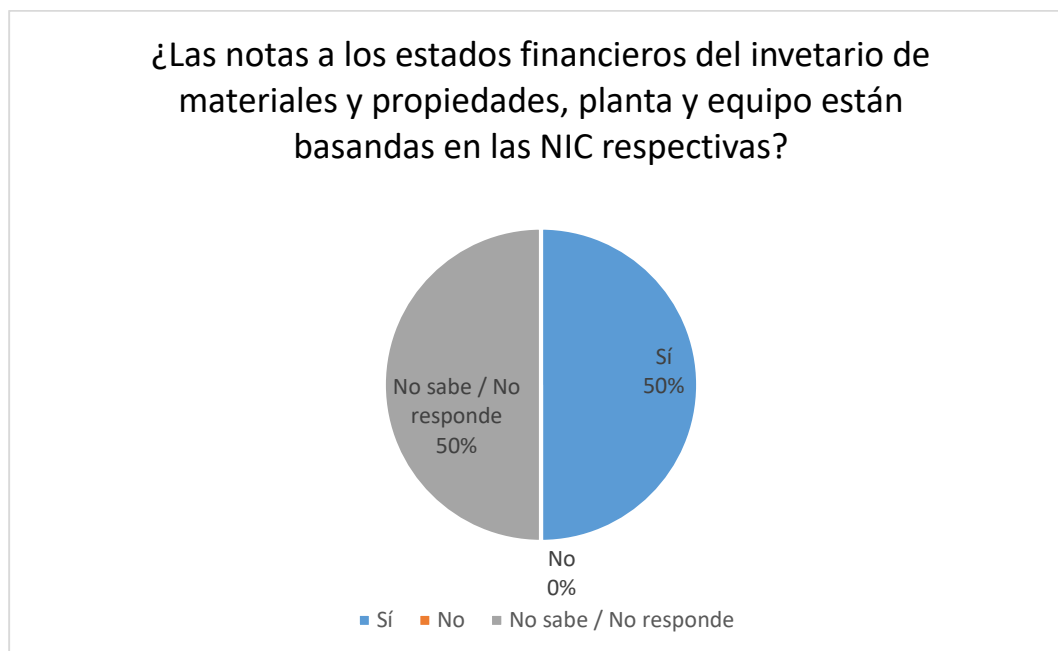
¿Las notas a los estados financieros del inventario de materiales y propiedades, planta y equipo están basadas en las NIC respectivas?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	2
No	0
No sabe / No responde	2
Total	4

Fuente: Entrevista directa

Elaborado por: La autora

El contador y el auditor aseguran que las notas a los estados financieros cumplen con el principio de revelación suficiente y las disposiciones establecidas en las Normas Internacionales de Contabilidad.

Gráfico N° 5



Elaborado por: La autora

¿Utilizan un auxiliar para el control diario de inventario de materiales?

Tabla N° 8

¿Utilizan un auxiliar para el control diario de inventario de materiales?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	4
No sabe / No responde	0
Total	4

Fuente: Entrevista directa

Elaborado por: La autora

En la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. no se utiliza un auxiliar para el control de inventarios, el manejo de los inventarios es superficial y no se deja evidencia de las entradas y salidas del inventario de materiales. Se compra cuando se observa que faltan materiales para la producción y se utilizan dichos materiales cuando se considere oportuno.

Gráfico N° 6



Elaborado por: La autora

¿Utilizan boletas para el control de salidas y entradas al inventario de materiales?

Tabla N° 9

¿Utilizan boletas para el control de salidas y entradas al inventario de materiales?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	4
No sabe / No responde	0
Total	4

Fuente: Entrevista directa

Elaborado por: La autora

Todos coinciden en que no existen boletas para el control de entradas y salidas del inventario de materiales. El gerente comenta que en un futuro se quieren implementar, sin embargo, ni siquiera existe una idea del diseño o la forma como se utilizarían, solamente es consciente que resulta necesaria su aplicación.

Gráfico N° 7



Elaborado por: La autora

¿La Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. contabiliza el inventario de materiales conforme a las NIC 2?

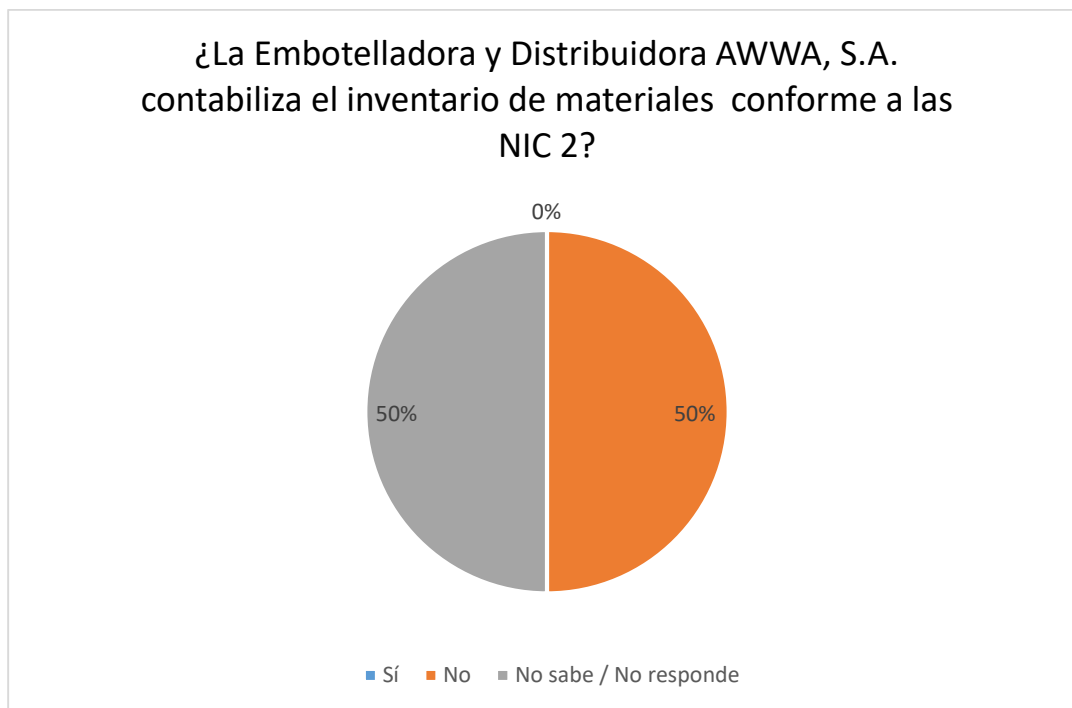
Tabla N° 10

¿La Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. contabiliza el inventario de materiales conforme a las NIC 2?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	2
No sabe / No responde	2
Total	4

Fuente: Entrevista directa

Elaborado por: La autora

El auditor y el contador confirman que no se efectúa la contabilización del inventario de materiales conforme a la NIC 2 ya que el procedimiento a seguir es elaborar un inventario físico al finalizar el período, luego tomando el saldo inicial del período y sumando todas las facturas de compra que se tengan, se realiza un asiento de ajuste, con el fin de ajustar el saldo de los estados financieros al saldo reflejado en el conteo físico. Las unidades se ajustan según el conteo y el valor monetario se toma de la última factura de compra. La compra de materiales a los proveedores se hace mediante contratos anuales con precios fijos, sin embargo, esos contratos no coinciden en tiempo con el período fiscal, por lo tanto, se incurre en un error al contabilizar el costo de ventas.

Gráfico N° 8

Elaborado por: La autora

Tomando como referencia la NIC 2, ¿cuál de los siguientes métodos de valuación del inventario utiliza?

Tabla N° 11

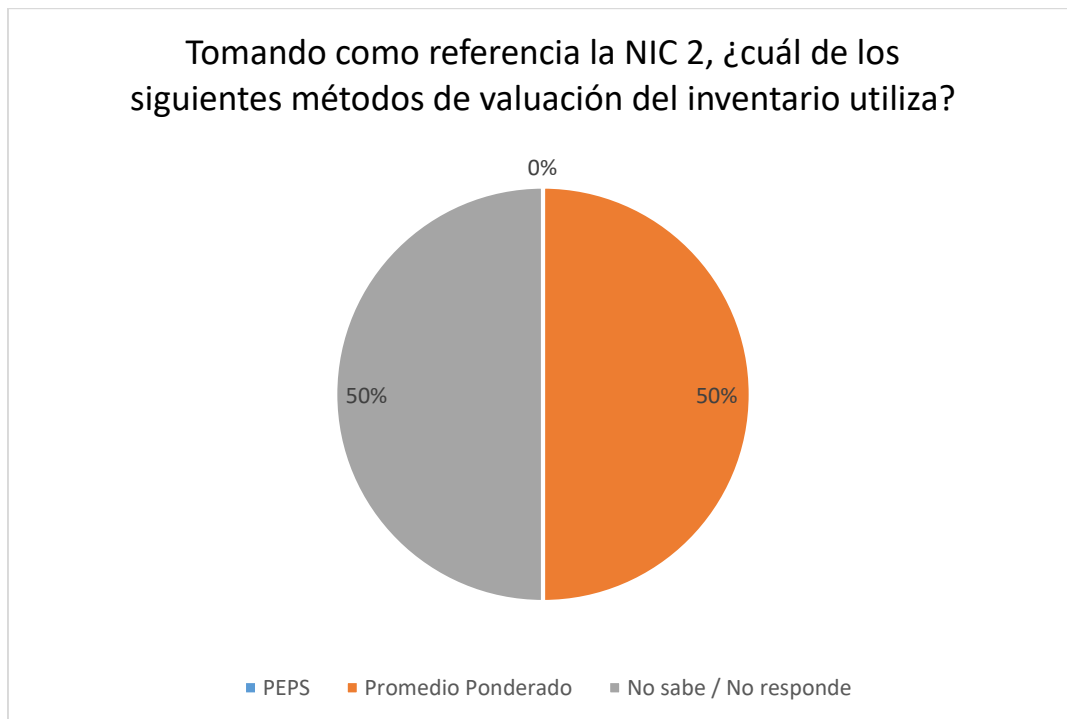
Tomando como referencia la NIC 2, ¿cuál de los siguientes métodos de valuación del inventario utiliza?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
PEPS	0
Promedio Ponderado	2
No sabe / No responde	2
Total	4

Fuente: Entrevista directa

Elaborado por: La autora

Realmente no se utiliza un método de valuación del inventario de materiales según lo establece la NIC 2, sin embargo, el método que más se asemeja es promedio ponderado.

Gráfico N° 9



Elaborado por: La autora

¿Realizan tomas físicas del inventario de materiales al finalizar los períodos contables y comparan la información obtenida con la contabilidad?

Tabla N° 12

¿Realizan tomas físicas del inventario de materiales al finalizar los períodos contables y comparan la información obtenida con la contabilidad?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	4
No sabe / No responde	0
Total	4

Fuente: Entrevista directa

Elaborado por: La autora

Solamente se realiza una toma física al año, al finalizar el período fiscal y la contabilidad se ajusta para que coincida en unidades a lo reflejado en la toma física.

Gráfico N° 10



Elaborado por: La autora

¿Se registran las transacciones contables diarias del inventario de materiales en un sistema contable?

Tabla N° 13

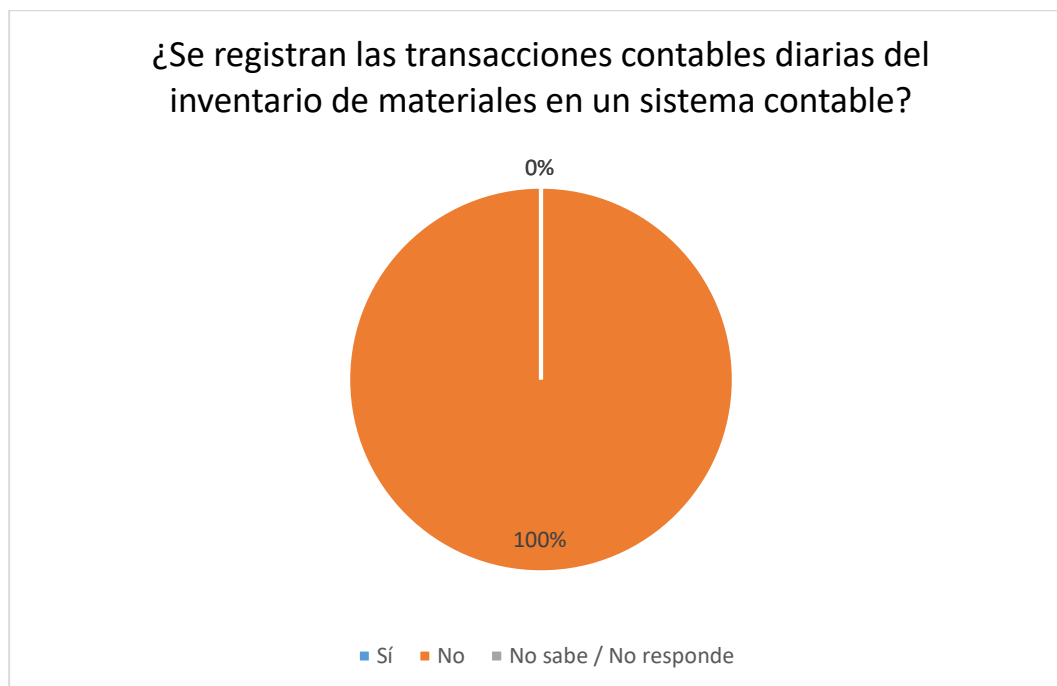
¿Se registran las transacciones contables diarias del inventario de materiales en un sistema contable?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	4
No sabe / No responde	0
Total	4

Fuente: Entrevista directa

Elaborado por: La autora

No existe un sistema contable para el registro de las transacciones de inventario de materiales, por lo cual no hay registros diarios del movimiento de dicho activo.

Gráfico N° 11



Elaborado por: La autora

¿La Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. contabiliza propiedades, planta y equipo conforme a las NIC 16?

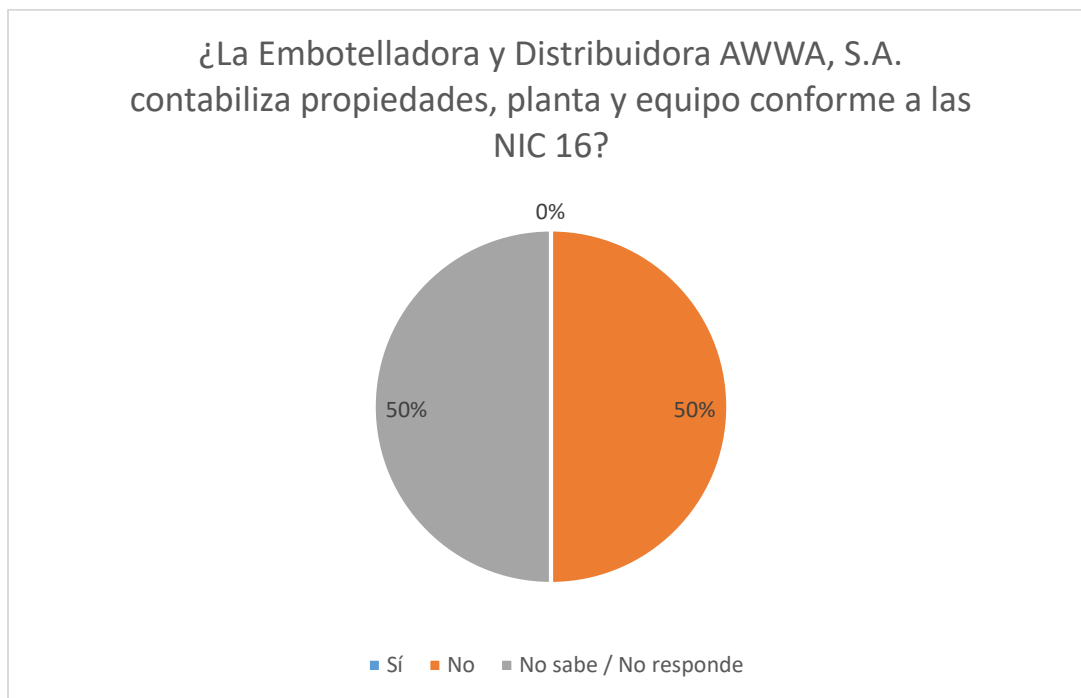
Tabla N° 14

¿La Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. contabiliza propiedades, planta y equipo conforme a las NIC 16?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	2
No sabe / No responde	2
Total	4

Fuente: Entrevista directa

Elaborado por: La autora

Solamente se realiza un asiento anualmente para ajustar los saldos de los estados financieros. Mediante un cálculo de la depreciación anual de los activos se ajustan los saldos del balance general al finalizar el período fiscal o se incluyen más activos según las facturas de compra, sin embargo, el costo real de los activos no puede medirse con fiabilidad. En el caso de la depreciación se utiliza el método de línea recta, su cálculo se hace mediante la tabla de depreciación diseñada por el contador donde solo se muestra el costo, la depreciación anual, depreciación acumulada y el saldo en libros.

Gráfico N° 12

Elaborado por: La autora

¿Llevan un control de los activos de propiedades, planta y equipo mediante un auxiliar de activos donde se muestre su ubicación, número de placa y método de depreciación?

Tabla N° 15

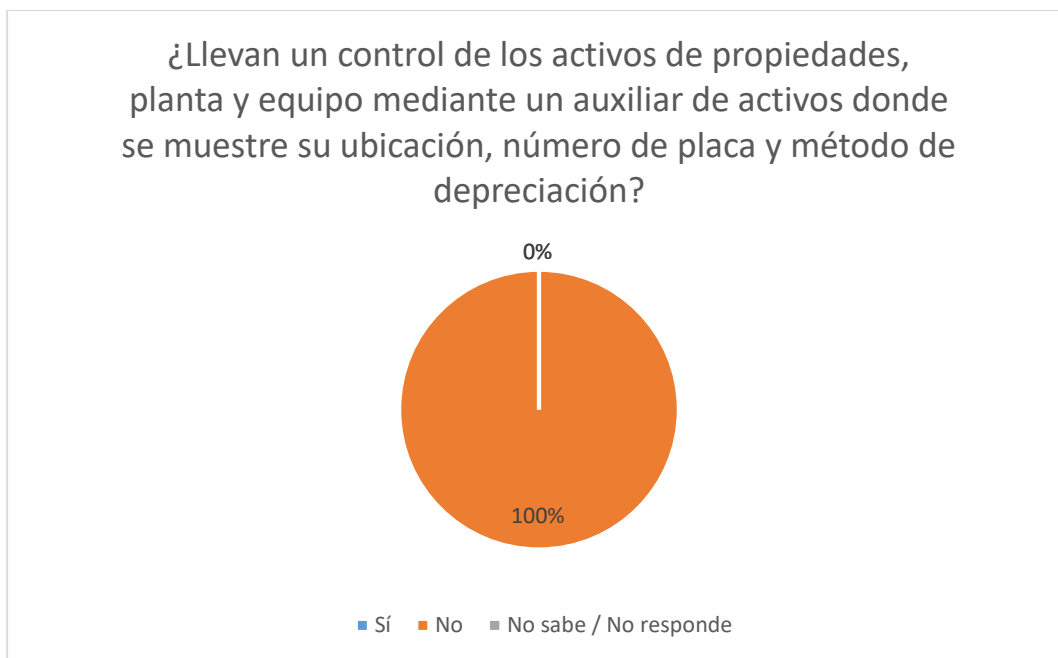
¿Llevan un control de los activos de propiedades, planta y equipo mediante un auxiliar de activos donde se muestre su ubicación, número de placa y método de depreciación?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	4
No sabe / No responde	0
Total	4

Fuente: Entrevista directa

Elaborado por: La autora

La Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. no tiene un control de propiedades, planta y equipo, no poseen un auxiliar que muestre el detalle de cada activo, incluso sus activos no se encuentran paqueados.

Gráfico N° 13



Elaborado por: La autora

¿Se registran las transacciones contables de propiedades, planta y equipo, incluyendo la depreciación, en un sistema contable?

Tabla N° 16

¿Se registran las transacciones contables de propiedades, planta y equipo, incluyendo la depreciación, en un sistema contable?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	4
No sabe / No responde	0
Total	4

Fuente: Entrevista directa

Elaborado por: La autora

La compañía no posee un sistema contable, por lo tanto, no se realizan registros en un sistema.

Gráfico N° 14

Elaborado por: La autora

¿La vida útil de propiedades, planta y equipo está conforme a la tabla establecida en el reglamento del impuesto sobre la renta?

Tabla N° 17

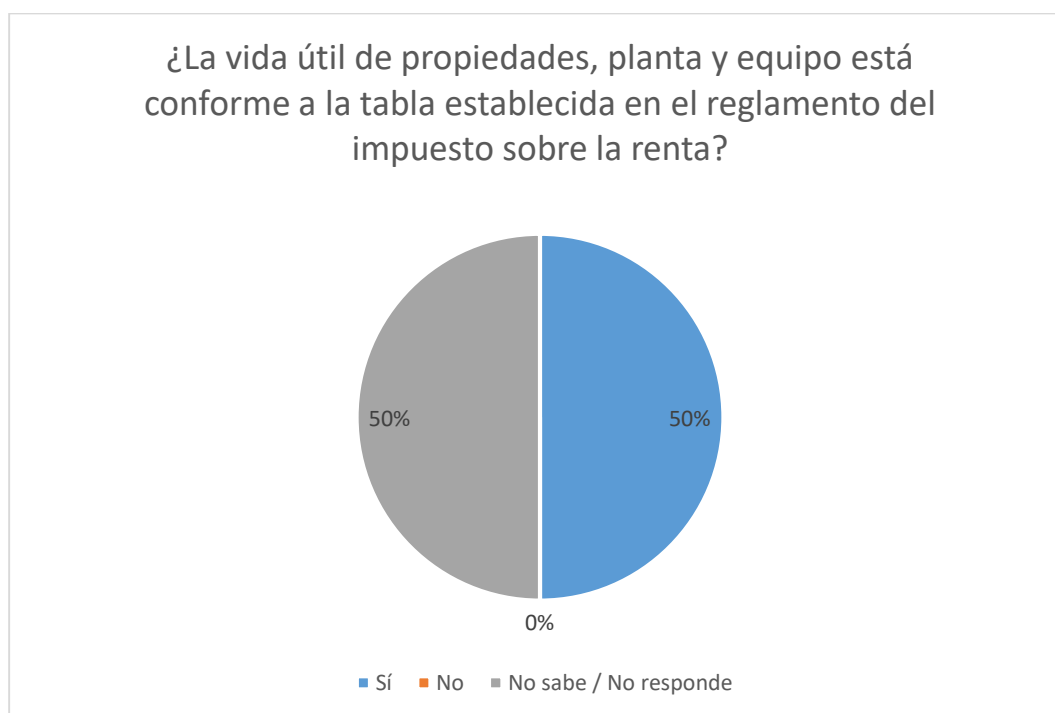
¿La vida útil de propiedades, planta y equipo está conforme a la tabla establecida en el reglamento del impuesto sobre la renta?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	2
No	0
No sabe / No responde	2
Total	4

Fuente: Entrevista directa

Elaborado por: La autora

El contador y el auditor aseguran que la vida útil de los activos se encuentra conforme a lo establecido en el reglamento del impuesto sobre la renta.

Gráfico N° 15



Elaborado por: La autora

4.1.2. Resultados de la revisión de los procesos contables y de control interno de inventario de materiales y propiedades, planta y equipo

Debido a que solamente se realizan asientos anuales con los saldos acumulados de todo el período, no hay asientos del tercer cuatrimestre del 2017 y no poseen políticas y procedimientos de control interno de inventario de materiales y propiedades, planta y equipo, consecuentemente no hay documentos por revisar.

5. Capítulo V: Conclusiones y recomendaciones

5.1. Conclusiones

Luego de realizar las encuestas a los encargados de los distintos procesos relacionados con el inventario de materiales y propiedades, planta y equipo y analizar la forma de trabajar de la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. se puede concluir:

5.1.1. Conclusión general

Se logró elaborar una propuesta sobre el tratamiento contable y control interno del inventario de materiales y propiedades, planta y equipo. Mediante las entrevistas al contador y auditores externos, el gerente general y al jefe de producción, el análisis y observación de los procesos y la aplicación de la NIC 2 Inventarios y NC 16 Propiedades, planta y equipo, además de la aplicación de COSO en los procedimientos diarios referentes al control interno del inventario de materiales y propiedades, planta y equipo.

5.1.2. Conclusiones específicas

- Se logró identificar el tratamiento contable adecuado de las propiedades, planta y equipo según lo establecido en la NIC 16, encontrando que la empresa no realiza asientos contables por cada movimiento o por activo específico, sino un asiento anual para ajustar la depreciación y la compra de nuevos activos según una tabla diseñada por el contador, sin embargo, no deja evidencia de los cálculos efectuados para completar la tabla, la vida

útil señalada en la tabla concuerda según el tipo de activo con lo establecido en el reglamento del impuesto sobre la renta. Debido a que no cuentan con un sistema contable ni asientos del tercer cuatrimestre del 2017 no se puede verificar si el procedimiento para el cálculo de la depreciación o costo de propiedades, planta y equipo y los asientos correspondientes cumplen con lo establecido en la NIC 16.

- Se determinó el tratamiento contable adecuado del inventario de materiales de la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. basándose en la NIC 2, hallando un método inadecuado para la determinación del valor del inventario final al considerar todas las unidades al valor de la última factura, además solamente realizan un asiento al final del período fiscal para ajustar la contabilidad a los valores del conteo físico al final del período. No tienen definido un método para la contabilización del inventario, solamente suman las facturas de compra y las registran en el asiento de ajuste del período. Adicionalmente no cuentan con un sistema contable donde se puedan elaborar asientos contables diarios según los movimientos del inventario de materiales, consecuentemente no hay asientos para revisar en el tercer cuatrimestre del 2017.
- Se recomendó un modelo de medición y control del inventario de materiales, referenciado en COSO, hallando que la empresa no tiene definido políticas ni procedimientos para el tratamiento del inventario de materiales, no se utilizan boletas de entrada y salida del inventario, no se cuenta con un auxiliar para el control de entradas ni salidas, no poseen seguridad ni vigilancia durante la jornada laboral, no hay personal

encargado de autorizar las salidas del inventario ni personal quien verifique que los productos y unidades que factura el proveedor realmente se reciban en bodega. Además no se realizan auditorías, por lo cual no existe un proceso de retroalimentación sobre el tratamiento del inventario de materiales.

- Se recomendó un modelo de medición y control de propiedades, planta y equipo, referenciado en COSO, en el proceso se identificó la inexistencia de políticas y procedimientos para el tratamiento del propiedades, planta y equipo, no cuentan con un auxiliar para la identificación y control de los activos, ningún activo cuenta con una placa numerada que los identifique y los vincule con un auxiliar de control, no poseen seguridad ni vigilancia durante la jornada laboral, no cuenta con personal quien verifique que las facturas recibidas de los proveedores concuerden con los artículos entregados en la compañía y compruebe que realmente pertenece a la empresa, el proceso utilizado para la compra de los mismos no es adecuado ya que solamente una persona efectúa todo el proceso. Además no se realizan auditorías, por lo cual no existe un proceso de retroalimentación sobre el tratamiento de propiedades, planta y equipo.

5.2. Recomendaciones

Con base en las encuestas realizadas a los encargados de los distintos procesos relacionados con el inventario de materiales y propiedades, planta y equipo y analizar la forma de trabajar de la Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A. se recomienda lo siguiente:

- Para un tratamiento contable adecuado y control de los registros se recomienda adquirir un sistema contable y realizar registros diarios según los movimientos de los activos en estudio.
- Implementación de auditorías que proporcionen una seguridad razonable del registro de las transacciones contables y un control interno adecuado del inventario de materiales y propiedades, planta y equipo.
- Definir un método para el tratamiento contable del inventario, preferiblemente PEPS ya que se trabaja con productos perecederos.
- Implementar boletas numeradas para el control de entradas y salidas del inventario de materiales al igual que un auxiliar de inventario para el control diario de las transacciones. Además del registro de las mismas, utilizándolas como respaldo de los movimientos del inventario.
- Realizar conteos de inventario de materiales y propiedades, planta y equipo periódicamente y compararlo con los saldos de la contabilidad, esto permitirá identificar fortalezas y debilidades en el tratamiento de los activos.
- Realización de registros mensuales de depreciación, según el auxiliar de propiedades, planta y equipo, donde quede evidencia del cálculo de la

depreciación mensual, respetando la vida útil establecida en el Reglamento del impuesto sobre la renta.

- Registro del ingreso de propiedades, planta y equipo individualmente, indicando en el detalle del asiento el número de placa, contabilizando el costo del activo según lo establecido en la NIC 16.
- Definir políticas y procedimientos para la compra de inventario de materiales o propiedades, planta y equipo, donde se utilicen órdenes de compra que sean realizadas por una persona y autorizadas por un rango superior. Al registrar la factura del proveedor verificar que la misma cuente con orden de compra y esté debidamente autorizada.
- Definir políticas de control para el tratamiento del inventario de materiales y propiedades, planta y equipo.
- Implementar un sistema de seguridad que proporcione una seguridad razonable que los activos en estudio se encuentran debidamente resguardados.

6. Propuestas

6.1. Propuesta de inventario de materiales

6.1.1. Nombre de la propuesta

Control interno y tratamiento contable del inventario de materiales de la Embotelladora y Distribuidora AwwA, S.A.

6.1.2. Lugar de desarrollo, organización o población involucrada

Instalaciones de Embotelladora y Distribuidora AwwA, S.A. ubicada en Calle Loría, Alajuela. Involucrados el contador, auditor, gerente general y el personal relacionado en la producción.

6.1.3. Objetivo general y objetivos específicos

6.1.3.1. Objetivo general

Proponer un tratamiento contable y políticas de control interno para el inventario de materiales.

6.1.3.2. Objetivos específicos

- Diseñar un formato para las boletas de control de inventario y auxiliar de control de inventario.
- Detallar los asientos contables por realizar según PEPS en los distintos movimientos de inventario de materiales.
- Establecer políticas de control interno ajustables al inventario de materiales.

6.1.4. Cronograma de actividades

Tabla N° 18

Cronograma de trabajo 2018

ACTIVIDADES	MESES										
	FE B	MA R	AB R	MA Y	JU N	JU L	AG O	SE T	OC T	NO V	DI C
1) Implementar políticas de control interno											
2) Instalación de un sistema de vigilancia las 24 horas											
3) Conteo físico para definir el inventario inicial											
4) Utilización de boletas de control de inventario											
5) Utilización de auxiliar de control de inventario											
6) Registro de transacciones diarias en un sistema contable											
7) Cruce de información entre inventarios físicos, auxiliar y contabilidad											
8) Realización de auditoría financiera y operativa											

Elaborado por: La autora

6.1.5. Desarrollo de la propuesta

Para obtener la información del inventario de materiales en tiempo real es necesario trabajar bajo el sistema de inventario permanente y como trabajan con

productos perecederos es conveniente que se utilice el método primeras en entrar primeras en salir (PEPS). Para utilizar este método se debe crear un auxiliar de control diario del inventario de materiales, que será alimentado y respaldado por boletas de control de inventario.

Para calcular el precio de adquisición del inventario se debe sumar el precio de compra, aranceles de importación, impuestos no recuperables, transporte, manejo y otros costos que sean atribuibles al costo de los inventarios. Se toma como ejemplo, sin revelar montos reales, la factura de compra de materiales al proveedor de botellas y tapas, el mismo cobra 886.261,68 colones por las botellas y 203.738,32 colones por las tapas, el impuesto de ventas de la factura son 141.700 colones. El registro de los materiales se haría de la siguiente forma:

Tabla N° 19

Asiento de registro inventario de materiales

Cuenta contable	Nombre de cuenta	Debe	Haber
1010201	Inventario de materiales	1.090.000	
2010302	Impuesto de ventas por pagar	141.700	
2010101	Cuentas por pagar comerciales		1.231.700
	Registro de factura 234578 Microplast S.A.		

Elaborado por: La autora

Se recomienda utilizar como respaldo del asiento la boleta de entrada al inventario, la factura de compra y el auxiliar de inventario. Para contabilizar las salidas del inventario de materiales se utilizará como respaldo la boleta de salida y el auxiliar de inventario. Los asientos contables para registrar los movimientos de salida de inventario de materiales se muestran a continuación:

- Registro de traslado de inventario de materiales a producción:

Tabla N° 20

Asiento contable traslado inventario de materiales a proceso de producción

Cuenta contable	Nombre de cuenta	Debe	Haber
1010202	Inventario producto en proceso	32.700	
1010201	Inventario de materiales		32.700
	Traslado a proceso 300 botellas y 300 tapas		

Elaborado por: La autora

- Registro venta de inventario de materiales:

Tabla N° 21

Asiento contable venta de inventario de materiales

Cuenta contable	Nombre de cuenta	Debe	Haber
5010101	Costo de ventas	32.700	
1010101	Efectivo	45.200	
1010201	Inventario de materiales		32.700
4010102	Venta de materiales		40.000
2010302	Impuesto de ventas por pagar		5.200
	Venta de 300 botellas y 300 tapas		

Elaborado por: La autora

La boleta de salida y entrada del inventario debe llevar el nombre de la empresa, numeración de las boletas, fecha, se debe distinguir si corresponde a una salida o entrada de inventario, el código y descripción del producto, cantidad del inventario en movimiento y la unidad de medida en que se realiza el movimiento, ya sea: kilos, unidades, bultos o metros, etc. Además una línea para observaciones y

líneas con el fin de que se firme como entregados y recibidos los materiales. Se propone utilizar la siguiente boleta como modelo:

Figura N° 6

Boleta control de inventario

Embotelladora y Distribuidora AWWA, S.A.



Boleta de control de inventario

N° 000001

Fecha: _____

Entrada

Salida

Código	Descripción	Cantidad	Unidad de medida

Observaciones:

Entregado

Recibido conforme

Elaborado por: La autora

El auxiliar de inventario debe trabajarse diariamente y utilizando las boletas de control de inventario, con preferencia llevar el control en un archivo de Excel de la siguiente manera:

Figura N° 7

Auxiliar control de inventario

Fecha	Detalle	Entradas			Salidas			Saldos		
		Unidades	Costo unitario	Subtotal	Unidades	Costo unitario	Subtotal	Unidades	Costo unitario	Subtotal
01/12/2017	Inv inicial botellas							500	88,63	44.313,08
	Inv inicial tapas							500	20,37	10.186,92
	Inv inicial etiquetas							2.700	11,49	31.023,00
	Inv inicial cajas							350	450,00	157.500,00
	Inv inicial plástico							50	3.000,00	150.000,00
01/12/2017	Compra botellas	10.000	88,63	886.261,68				10.500	88,63	930.574,77
	Compra tapas	10.000	20,37	203.738,32				10.500	20,37	213.925,23
	Etiquetas							2.700	11,49	31.023,00
	Inv inicial cajas							350	450,00	157.500,00
	Inv inicial plástico							50	3.000,00	150.000,00
02/12/2017	A proceso botellas				300	88,63	26.587,85	10.200	88,63	903.986,92
	A proceso tapas				300	20,37	6.112,15	10.200	20,37	207.813,08
	Etiquetas							2.700	11,49	31.023,00
	Inv inicial cajas							350	450,00	157.500,00
	Inv inicial plástico							50	3.000,00	150.000,00
02/12/2017	Venta botellas				300	88,63	26.587,85	9.900	88,63	877.399,07
	Venta tapas				300	20,37	6.112,15	9.900	20,37	201.700,93
	Etiquetas							2.700	11,49	31.023,00
	Inv inicial cajas							350	450,00	157.500,00
	Inv inicial plástico							50	3.000,00	150.000,00

Elaborado por: La autora

En el auxiliar debe mostrarse la fecha de los movimientos, los productos que conforman el inventario, columnas de diferenciación entre entradas, salidas y saldos; estas últimas compuestas por unidades, costo unitario y subtotal por material.

El auxiliar se completará según las boletas de inventario, si corresponde a una entrada al inventario, se completarán las columnas de entrada, con la cantidad de unidades, precio por unidad y monto total según material. Si corresponde a una

salida de inventario, se trabaja de la misma forma que en las entradas, pero en la columna de salidas. Para completar las columnas de saldos se tomará el saldo inicial del inventario de materiales y se restarán o sumarán las unidades señaladas en la boleta de control de inventario, según sea su naturaleza. Si corresponde a unidades que tiene el mismo costo se conservará en una sola línea, como se visualiza en el ejemplo anterior, el inventario inicial de botellas son 500 unidades con un costo unitario de 88,63 colones, el primer movimiento del mes corresponde a una compra de 10.000 botellas que tienen un costo, al igual que el inventario inicial, de 88,63 colones, por lo tanto, en los saldos se muestran 10.500 botellas a 88,63 colones para un saldo total de 930.574,77 colones.

En el siguiente segmento se muestra una salida de 300 botellas a producción ya que todas las botellas en inventario tienen el mismo costo se restan al total de botellas para que en la misma fila y en la columna de saldo, se muestren 10.200 unidades correspondientes a la resta de 10.500 unidades menos las 300 trasladadas a producción.

Dado que la compañía maneja contratos anuales para mantener los precios de compra de materiales, en el mes de diciembre solamente se tiene en inventario materiales con el mismo costo. No obstante, en agosto y setiembre se renuevan los contratos con los proveedores, lo cual generará distintos costos en los materiales en inventario, en tal caso el tratamiento es el siguiente:

Figura N° 8

Auxiliar control de inventario 2

Fecha	Detalle	Entradas			Salidas			Saldos		
		Unidades	Costo unitario	Subtotal	Unidades	Costo unitario	Subtotal	Unidades	Costo unitario	Subtotal
01/08/2018	Inv inicial botellas							500	88,63	44.313,08
	Inv inicial tapas							500	20,37	10.186,92
	Inv inicial etiquetas							2.700	13,00	35.100,00
	Inv inicial cajas							350	455,00	159.250,00
	Inv inicial plástico							50	3.000,00	150.000,00
01/08/2017	Botellas							500	88,63	44.313,08
	Tapas							500	20,37	10.186,92
	Compra botellas	10.000	90,00	900.000,00				10.000	90,00	900.000,00
	Compra tapas	10.000	21,00	210.000,00				10.000	21,00	210.000,00
	Etiquetas							2.700	13,00	35.100,00
	Cajas							350	455,00	159.250,00
	Plástico							50	3.000,00	150.000,00
01/08/2018	A proceso botellas				500	88,63	44.313,08	-	88,63	-
	A proceso tapas				500	20,37	10.186,92	-	20,37	-
	A proceso botellas				500	90,00	45.000,00	9.500	90,00	855.000,00
	A proceso tapas				500	21,00	10.500,00	9.500	21,00	199.500,00
	Etiquetas							2.700	13,00	35.100,00
	Cajas							350	455,00	159.250,00
	Plástico							50	3.000,00	150.000,00

Elaborado por: La autora

Trabajando bajo el método PEPS las primeras unidades en entrar al inventario son las primeras que salen del mismo, por lo tanto, como se muestra en la imagen, al comprar materiales en agosto a un precio unitario mayor al inventario inicial, se liquidan primero las unidades del inventario inicial con un costo de botellas por 88,63 colones y las unidades faltantes al costo de la factura, siendo de 90 colones cada una.

Con el fin de garantizar una seguridad razonable del inventario se recomienda implementar las siguientes políticas:

- Siempre que se realice un movimiento de inventario debe estar respaldado por una boleta de inventario debidamente firmada por una persona que entrega el material y otra que los recibe.
- El control de inventario se llevará a cabo mediante un auxiliar de control de forma permanente y se realizarán cortes mensuales con el fin de compararlo con la toma física de inventario mensual y los saldos de la contabilidad.
- Toda las boleta de inventario debe ser contabilizada en un sistema contable y debe alimentar el auxiliar de control de inventario. Los asientos deben ser firmados por el creador y respaldados con dicha boleta de control.
- Se contará con una boleta original y una copia, la original será el respaldo de contabilidad y la copia del encargado de bodega.
- La única persona encargada de recibir y entregar materiales será el Jefe de producción ya que no se cuenta con un bodeguero.
- El encargado de la contabilización de los movimientos de inventario de materiales será el contador y el auxiliar de control de inventario lo completará el encargado de bodega, al finalizar el mes se debe comparar la información de ambos.
- Al momento de recibir materiales el encargado debe revisar que la descripción de la factura concuerde en cantidad y detalle con lo recibido, además que cuente con una orden de compra debidamente autorizada.
- Al comprar materiales se debe realizar mediante una orden de compra, elaborada por el contador y autorizada por el gerente de la compañía.

- Se deben realizar auditorías como mínimo 1 vez al año para tener una seguridad razonable que se trabaja bajo un esquema correcto tanto financiera como operativamente.
- Los materiales en bodega contarán con vigilancia las 24 horas del día.
- Los materiales en bodega se organizarán según su naturaleza y fecha de compra.
- El encargado del almacén deberá realizar revisiones periódicas de las actividades que se están efectuando en el mismo.
- En caso que sea necesario sacar inventario de la bodega para fines distintos a la producción debe ser autorizado por el gerente de la compañía.

Se propone aplicar el siguiente procedimiento al comprar materiales:

El encargado de bodega solicita por medio de correo electrónico los materiales al contador. El contador realiza una orden de compra con base en la solicitud recibida, la firma y se la entrega al gerente para su aprobación. Al momento de recibir la orden aprobada se envía al proveedor para que procese la solicitud. Cuando se recibe el producto solicitado en bodega, el encargado debe verificar que la factura cuente con la orden de compra firmada y aprobada, además que el producto recibido concuerde en cantidad y precio con la orden de compra y factura. El encargado de bodega firmará y sellará la factura como recibida y la entregará al contador para su contabilización. Por último, el contador verificará que la orden de compra coincida con la factura, además que esta cuenta con firma y sello de recibido.

6.2. Propuesta propiedades, planta y equipo

6.2.1. Nombre de la propuesta

Control interno y tratamiento contable de propiedades, planta y equipo de la Embotelladora y Distribuidora AwwA, S.A.

6.2.2. Lugar de desarrollo, organización o población involucrada

Instalaciones de Embotelladora y Distribuidora AwwA, S.A. ubicada en Calle Loría, Alajuela. Involucrados el contador, auditor y gerente general.

6.2.3. Objetivo general y objetivos específicos

6.2.3.1. Objetivo general

Proponer un tratamiento contable y políticas de control interno para propiedades, planta y equipo.

6.2.3.2. Objetivos específicos

- Diseñar un auxiliar para el control de propiedades, planta y equipo.
- Detallar los asientos contables por realizar según los movimientos de propiedades, planta y equipo.
- Establecer políticas de control interno ajustables a propiedades, planta y equipo.

6.2.4. Cronograma de actividades

Tabla N° 22

Cronograma de actividades 2018

ACTIVIDADES	MESES											
	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SET	OCT	NOV	DIC	
1) Implementar políticas de control interno												
2) Instalación de un sistema de vigilancia las 24 horas												
3) Definir los artículos que pertenecen a propiedades, planta y equipo												
4) Creación y utilización de auxiliar de propiedades, planta y equipo												
5) Instalación de placas numeradas a los activos correspondientes												
6) Contabilización de activos nuevos en un sistema contable												
7) Cálculo y registro de depreciación mensual de los activos												
8) Cruce de información de auxiliar y saldos contable												
9) Realización de auditoría operativa y financiera												

Elaborado por: La autora

6.2.5. Desarrollo de la propuesta

Debido a que el costo de propiedades, planta y equipo señalados en los estados financieros, no puede medirse con fiabilidad, no se realizará una revisión de los mismos. La propuesta se enfocará solamente en los acontecimientos del tercer cuatrimestre del 2017, por políticas internas no se revelarán los montos reales.

En el mes de diciembre se adquirió una máquina embotelladora y empacadora por un costo de \$200.000 proveniente de China, se pagaron \$53.000 al Agente aduanal que incluye los impuestos de nacionalización, comisiones, flete y seguro, además cobró 100.000 colones por el traslado de la aduana a las instalaciones. Adicionalmente se canceló a un ingeniero la instalación y prueba de funcionamiento de la máquina 4.500.000. El tipo de cambio de ambas facturas será 563,04 colones.

Tabla N° 23

Costo maquinaria de embotellado y empaque

Detalle	Costo
Precio de compra	112.608.000,00
Traslado, nacionalización y comisiones	29.841.120,00
Flete interno	100.000,00
Instalación	4.500.000,00
Costo total	147.049.120,00

Elaborado por: La autora

El asiento por realizar para el registro de la maquinaria es el siguiente:

Tabla N° 24

Registro compra de maquinaria de embotellado y empaque

Cuenta contable	Nombre de cuenta	Debe	Haber
1020202	Maquinaria y equipo de planta	147.049.120	
2010101	Cuentas por pagar comerciales		34.441.120
1010201	Adelanto a proveedores		112.608.000
	Compra de máquina embotelladora y empacadora, placa #18		

Elaborado por: La autora

Para el cálculo de la depreciación se toma el costo menos el valor residual (ningún activo cuenta con valor residual) y se dividen entre la vida útil, se utiliza el método de línea recta. Como la maquinaria se recibió el 1 de diciembre del 2017 se procederá a calcular la depreciación para el mes de diciembre 2017:

$$\frac{147.049.120-0}{10} = 14.704.912 \text{ depreciación anual}$$

10

$$\frac{14.704.912}{12} = 1.225.409,33 \text{ depreciación mensual}$$

12

Según el auxiliar de propiedades, planta y equipo el asiento por depreciación de diciembre es el siguiente:

Tabla N° 25

Registro depreciación diciembre 2017

Cuenta contable	Nombre de cuenta	Debe	Haber
6010113	Gasto por depreciación	2.469.701,00	
1020302	Depreciación acumulada edificios		96.666,67
1020102	Depreciación acumulada mobiliario y equipo de oficina		16.808,33

1020202	Depreciación acumulada maquinaria y equipo de planta		2.356.226,00
	Registro depreciación diciembre 2017		

Elaborado por: La autora

El cálculo de la depreciación mensual, depreciación acumulada y el valor en libros de los activos que posee la compañía en diciembre 2017 se refleja en el siguiente detalle:

Figura N° 9

Auxiliar propiedades, planta y equipo

N° placa	Nombre	Cuenta contable	Costo	Vida útil	Depreciación mensual	Depreciación acumulada	Valor en libros
1	Edificio	1020301	58.000.000,00	50	96.666,67	1.933.333,33	56.066.666,67
2	Juego de comedor	1020101	150.000,00	10	1.250,00	30.000,00	120.000,00
3	Computadora portátil	1020101	235.000,00	5	3.916,67	94.000,00	141.000,00
4	Escritorio	1020101	100.000,00	10	833,33	20.000,00	80.000,00
5	Silla de oficina	1020101	30.000,00	0	-	29.999,00	1,00
6	Silla de oficina	1020101	30.000,00	0	-	29.999,00	1,00
7	Silla de oficina	1020101	30.000,00	0	-	29.999,00	1,00
8	Silla de oficina	1020101	30.000,00	0	-	29.999,00	1,00
9	Escritorio	1020101	100.000,00	10	833,33	20.000,00	80.000,00
10	Televisor	1020101	132.000,00	10	1.100,00	9.900,00	122.100,00
11	Microondas	1020101	58.900,00	0	-	58.899,00	1,00
12	Refrigeradora	1020101	145.000,00	10	1.208,33	10.875,00	134.125,00
13	Juego de mesa de vidrio	1020101	275.000,00	10	2.291,67	18.333,33	256.666,67
14	Computadora portátil	1020101	235.000,00	5	3.916,67	94.000,00	141.000,00
15	Máquina purificadora de agua	1020201	135.698.000,00	10	1.130.816,67	6.784.900,00	128.913.100,00
16	Impresora	1020101	67.000,00	0	-	66.999,00	1,00
17	Aire acondicionado	1020101	175.000,00	10	1.458,33	11.666,67	163.333,33
18	Maquina embotelladora y empacadora	1020201	147.049.120,00	10	1.225.409,33	1.225.409,33	145.823.710,67
	Total				2.469.701,00		332.041.708,33

Elaborado por: La autora

El registro de la depreciación debe realizarse mensualmente y el ingreso de los activos debe realizarse contra factura, la ley del impuesto sobre la renta establece que se consideran activos de propiedades, planta y equipo aquellos que su costo sea mayor al 25% de un salario base. Sin embargo, por efectos de control las empresas pueden plaquear los artículos, registrarlos como un gasto y mantenerlos en el auxiliar de propiedades, planta y equipo, como se señala en la imagen anterior.

Se propone realizar un levantamiento de activos, plaquearlos y llevar un auxiliar de control como el que se muestra a continuación; donde se describan los artículos detalladamente, el número de placa, ubicación, responsable de la custodia, fecha de adquisición, cuenta contable en la cual se registró inicialmente, costo, vida útil expresada en años y la depreciación mensual.

Figura N° 10

Auxiliar de control de propiedades, planta y equipo

N° placa	Nombre	Marca o descripción	Módulo	N° de serie	Ubicación	Responsable	Fecha de adquisición	Cuenta contable	Costo	Vida útil	Depreciación mensual
1	Edificio	-	-	-			01/04/2015	1020301	58.000.000,00	50	96.666,67
2	Juego de comedor	1 mesa y 6 sillas de	madera café claro		Comedor		05/01/2016	1020101	150.000,00	10	1.250,00
3	Computadora portátil	Dell	Inspiron 3221	4106K29	Oficina Gerente	Carlos Carrillo	05/01/2016	1020101	235.000,00	5	3.916,67
4	Escritorio	Madera oscura café			Oficina Gerente	Carlos Carrillo	05/01/2016	1020101	100.000,00	10	833,33
5	Silla de oficina	Plástico negra		BDF84325	Oficina Gerente	Carlos Carrillo	05/01/2016	1020101	30.000,00	0	-
6	Silla de oficina	Plástico negra		BDF84327	Oficina Gerente	Carlos Carrillo	05/01/2016	1020101	30.000,00	0	-
7	Silla de oficina	Plástico negra		BDF84329	Oficina Jefe de planta	Pablo Mora	05/01/2016	1020101	30.000,00	0	-
8	Silla de oficina	Plástico negra		BDF84330	Oficina Jefe de planta	Pablo Mora	05/01/2016	1020101	30.000,00	0	-
9	Escritorio	Madera oscura café			Oficina Jefe de planta	Pablo Mora	05/01/2016	1020101	100.000,00	10	833,33
10	Televisor	Panasonic	Viera 32 pulgadas	3587302NB45	Comedor		04/03/2017	1020101	132.000,00	10	1.100,00
11	Microondas	LG	i-Wave	478BND567354	Comedor		04/03/2017	1020101	58.900,00	0	-
12	Refrigeradora	LG	Inverter con 601 litros	GS65SPP145	Comedor		04/03/2017	1020101	145.000,00	10	1.208,33
13	Juego de mesa de vidrio	1 mesa de vidrio y 6	sillas de oficina negras		Sala de juntas		05/04/2017	1020101	275.000,00	10	2.291,67
14	Computadora portátil	Dell	Inspiron 3221	SD4104M43	Oficina Jefe de planta	Pablo Mora	05/01/2016	1020101	235.000,00	5	3.916,67
15	Máquina purificadora de agua	Rotomex	450 con Osmosis Inve	RTY678JF89	Planta de producción		30/06/2017	1020201	135.698.000,00	10	1.130.816,67
16	Impresora	HP	DeskJet 3700	PO90875TY	Oficina Gerente	Carlos Carrillo	30/07/2017	1020101	67.000,00	0	-
17	Aire acondicionado	Samsung	Inverter de 12.000BTU	345NF4578	Sala de juntas		05/04/2017	1020101	175.000,00	10	1.458,33
18	Máquina embotelladora y empacadora	Sokos	CGF 380 V 50Hz	345TYV1890	Planta de producción		01/12/2017	1020201	147.049.120,00	10	1.225.409,33

Elaborado por: La autora

Con el fin de garantizar una seguridad razonable del inventario, se recomienda implementar las siguientes políticas:

- El control de propiedades, planta y equipo se llevará a cabo mediante un auxiliar de control de forma permanente y se realizarán cortes mensuales con el fin de compararlo con los saldos de la contabilidad.
- Se realizará un inventario físico de propiedades, planta y equipo anualmente y se comparará con el auxiliar de control y los saldos contables.
- La única persona encargada de recibir y entregar los activos a los custodios será el Jefe de producción ya que no se cuenta con un bodeguero.

- Al momento de entrega de los activos a los custodios debe completarse una boleta de compromiso a resguardar dicho activo.
- El encargado de la contabilización de los movimientos propiedades, planta y equipo y el auxiliar de control será el contador, sin embargo, si se contratara un auxiliar contable este será el encargado del auxiliar, al finalizar el mes se debe comparar la información de ambos.
- Todos los asientos deben venir sellados y firmados por la persona que los creó.
- El respaldo del asiento de depreciación será el auxiliar donde se muestre la depreciación mensual y la creación de nuevos activos será la factura de compra con firma de recibido y la boleta de custodia, si la misma aplica.
- Al momento de recibir artículos, el encargado debe revisar que la descripción de la factura concuerde en cantidad y detalle con lo recibido, además que cuente con una orden de compra debidamente autorizada.
- Al comprar propiedades, planta y equipo se debe realizar mediante una orden de compra, elaborada por el contador y autorizada por el gerente de la compañía.
- Se deben realizar auditorías como mínimo 1 vez al año para tener una seguridad razonable que se trabaja bajo un esquema correcto tanto financiera como operativamente.
- Las instalaciones contarán con vigilancia las 24 horas del día.

Se propone aplicar el siguiente procedimiento al adquirir nuevos activos:

El beneficiario solicita por medio de correo electrónico los artículos al contador. El contador realiza una orden de compra con base en la solicitud recibida, la firma y se la entrega al gerente para su aprobación. Al momento de recibir la orden aprobada se envía al proveedor para que procese la solicitud. Cuando se recibe el producto solicitado en bodega, el encargado debe verificar que la factura cuente con la orden de compra firmada y aprobada, además que el producto recibido concuerde en cantidad y precio con la orden de compra y factura. El encargado de bodega firmará y sellará la factura como recibida y la entregará al contador para su contabilización junto con la boleta de custodia del activo firmada por el solicitante. Por último el contador verificará que la orden de compra coincida con la factura y que esta cuenta con firma y sello de recibido además que tiene adjunta la boleta de custodia de activos.

Bibliografía

Asociación Española para la Calidad (AEC) (2017). COSO. Obtenido de:

<https://www.aec.es/web/guest/centro-conocimiento/coso>.

Colegio de contadores Públicos de Costa Rica (2014). CIRCULAR N° 06-2014.

Publicado en el Alcance Digital de La Gaceta N° 76. Disponible en:

<http://ccpa.or.cr/wp-content/themes/maximus/pdf/normativa-vigente/circulares-vigentes/Circular06-2014.pdf>.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2003) Norma Internacional de Contabilidad 2: Inventarios.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2014) Norma Internacional de Contabilidad 16: Propiedades, Planta y Equipo.

Decreto N° 18455-H. Reglamento a la ley del impuesto sobre la Renta, Poder Ejecutivo, publicado en La Gaceta N°181 de 23 de setiembre de 1988.

Estupiñán, R. (2015). *Control interno y fraudes: análisis de informe COSO I, II y III con base en los ciclos transaccionales*. 3ra ed. Bogotá: Ecoe Ediciones.

Kohler, E. (2012). *Diccionario para contadores*. Edición reimpressa. México: Editorial Limusa S.A. de C.V.

Ley del Impuesto sobre Renta N° 7092 (2001), Ministerio de Hacienda, Modificado por el artículo 8 del Decreto N° 29643- H de 10 de julio del 2001, publicado en La Gaceta N° 138 de 18 de julio del 2001.

Mendoza Roca, C. y Ortiz Tovar, O. (2016). *Contabilidad financiera para contaduría y administración*. Barranquilla: Universidad del Norte.

Órgano Interno de Control de México (2016). Los nuevos conceptos de control interno
Obtenido de:
<http://www.ci.inegi.org.mx/docs/Informe%20COSO%20Resumen.pdf>.

Salazar. E. (2017). Propuesta de un Procedimiento de Control Interno para el Inventario en la Empresa Agro Negocios Costa Rica para El Mundo S.A para el período Contable 2016. (Tesis inédita de Licenciatura). Universidad Hispanoamericana, San José, Costa Rica.

Santillana, J. (2015). *Sistemas de control interno*. 3a. ed. México: Pearson Educación.