



**Tesis para optar por el grado académico de
Licenciatura en Contaduría Pública**

**Análisis de la razonabilidad de los saldos de la
cuenta por cobrar de Electric CR S.A., así como
la mejora del sistema de control interno,
aplicando las directivas del informe de COSO III
del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017**

Elaborado por:
NATALIA BALTOIANO MÉNDEZ

Octubre, 2018

DECLARACIÓN JURADA

Yo **Natalia Vanessa Baltodano Méndez**, mayor de edad, portador de la cédula de identidad número **1-1651-0634** egresado de la carrera de **Contaduría Pública** de la Universidad Hispanoamericana, hago constar por medio de éste acto y debidamente apercebido 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: **Análisis de la razonabilidad de los saldos la cuenta por cobrar de Electric CR S.A, así como la mejora del sistema de control interno aplicando las directivas del informe de COSO III del 01 enero al 31 diciembre 2017** es una obra original que ha respetado todo lo preceptado 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 **20** días del mes de **agosto** del año dos mil **dieciocho**.

Firma del estudiante

Cédula 1-1651-0634

CARTA DEL TUTOR

San José, 20 de agosto de 2018

Destinatario
Carrera de Contaduría
Universidad Hispanoamericana

Estimado señor:

La estudiante Natalia Baltodano Mendez, cédula de identidad número 1-11651-0634, me ha presentado, para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado "Análisis de la razonabilidad de los saldos la cuenta por cobrar de Electric CR S.A, así como la mejora del sistema de control interno aplicando las directivas del informe de COSO III del 01 enero al 31 diciembre 2017", el cual ha elaborado para optar por el grado académico de Licenciatura.

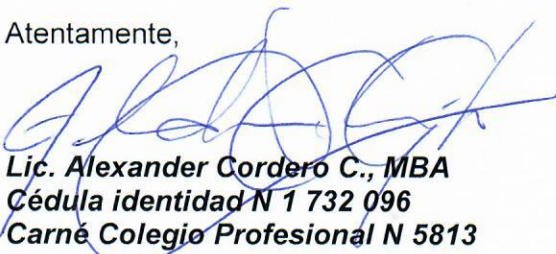
En mi calidad de tutor, he verificado que se han hecho las correcciones indicadas durante el proceso de tutoría y he evaluado los aspectos relativos a la elaboración del problema, objetivos, justificación; antecedentes, marco teórico, marco metodológico, tabulación, análisis de datos; conclusiones y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

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

a)	ORIGINAL DEL TEMA	10%	10
b)	CUMPLIMIENTO DE ENTREGA DE AVANCES	20%	18
c)	COHERENCIA ENTRE LOS OBJETIVOS, LOS INSTRUMENTOS APLICADOS Y LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION	30%	30
d)	RELEVANCIA DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	20%	17
e)	CALIDAD, DETALLE DEL MARCO TEORICO	20%	20
	TOTAL		95

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

Atentamente,


Lic. Alexander Cordero C., MBA
Cédula identidad N 1 732 096
Carné Colegio Profesional N 5813

CARTA DE LECTOR

San José, 01 Octubre 2018

Universidad Hispanoamericana
Sede Llorente
Carrera Contaduría

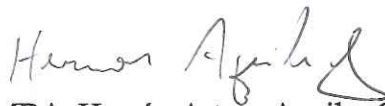
Estimado señor

La estudiante Natalia Vanessa Baltodano Méndez, cédula de identidad 11651-0634, me ha presentado para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado " Análisis de la razonabilidad de los saldos la cuenta por cobrar de Electric CR S.A, así como la mejora del sistema de control interno aplicando las directivas del informe de COSO III del 01 enero al 31 diciembre 2017", el cual ha elaborado para obtener su grado de Licenciatura.

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.


MBA. Hernán Arturo Aguilar Gómez
Cédula 107340362



M. L. Vilma Isabel Sánchez Castro
Bachiller y Licenciada en Filología Española. U. C. R.

A QUIEN INTERESE

Yo, Vilma Isabel Sánchez Castro, Máster en Literatura Latinoamericana, Bachiller y Licenciada en Filología Española, de la Universidad de Costa Rica; con cédula de identidad 6-054-080; inscrita en el Colegio de Licenciados y Profesores, con el carné N° 003671, hago constar que he revisado el documento autorizado por el tutor. Se han corregido en él los errores encontrados en ortografía, redacción, gramática y sintaxis. El cual se intitula:

ANÁLISIS DE LA RAZONABILIDAD DE LOS SALDOS DE LA CUENTA POR COBRAR DE ELECTRIC CR S.A., ASÍ COMO LA MEJORA DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO, APLICANDO LAS DIRECTIVAS DEL INFORME DE COSO III DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017

NATALIA BALTODANO MÉNDEZ

LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA
UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA

Se extiende la presente certificación a solicitud de la interesada en la ciudad de San José a los once días del mes octubre de dos mil dieciocho. La filóloga no se hace responsable de los cambios que se le introduzcan al trabajo posterior a su revisión.

Vilma Isabel Sánchez Castro

DEDICATORIA

Dedico esta investigación a Dios, por darme la oportunidad de poder llevar a cabo este objetivo, por siempre darme sabiduría y paz.

A mis padres Ana y Jose por su apoyo, amor incondicional y por todos los consejos recibidos; además de brindarme la fortaleza y compañía necesaria en los momentos difíciles.

Y en general a todas las personas que estuvieron presentes y aportaron palabras de aliento las cuales me ayudaron a mantener el curso y horizonte de mi objetivo.

AGRADECIMIENTOS

A Dios por darme las fuerzas, la sabiduría y voluntad para dar por cumplido esta meta tan importante.

A mis padres y mi hermano quienes me brindaron su apoyo, compañía y palabras de aliento para dar por concluida esta etapa.

Al profesor Alexander Cordero Céspedes, tutor de este proyecto de graduación por su incondicional apoyo y valiosos aportes.

TABLA DE CONTENIDO

Resumen ejecutivo	1
1 Problema de investigación.....	2
1.1 Planteamiento del Problema	2
1.1.1 Antecedentes del Problema.....	2
1.1.2 Problematización.....	3
1.1.3 Justificación del tema.....	5
1.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	6
1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	7
1.3.1 Objetivo General	7
1.3.2 Objetivo Específico	7
1.4 ALCANCES Y LIMITACIONES	7
1.4.1 Alcances	7
1.4.2 Limitaciones	8
2 MARCO TEÓRICO	9
2.1 ANTECEDENTES DE LA ORGANIZACIÓN	9
2.1.1 Antecedentes Históricos de la Empresa	9
2.1.2 Visión de la Empresa	10
2.1.3 Misión de la Empresa.....	10
2.1.4 Estructura Organizativa.....	10
2.1.5 Estructura administrativa.....	11
2.1.6 Tipos de productos.....	11
2.2 CONTEXTO TEÓRICO CONCEPTUAL.....	12
2.2.1 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).....	12

2.2.2 Estados Financieros.....	13
2.2.3 Estado de situación financiera del periodo.....	14
2.2.4 Estado del Resultado y otro resultado integral del periodo	14
2.2.5 Estado de Cambios en el Patrimonio del Periodo	15
2.2.6 Estado de Flujos de Efectivo del periodo	15
2.2.7 Notas de los Estados Financieros.....	16
2.2.8 Activo Corriente	17
2.2.9 Activo No Corriente	17
2.2.10 Cuentas por cobrar	18
2.2.11 Cuentas de cobro dudoso	18
2.2.12 Estimación cuentas de cobro dudoso	19
2.2.13 Políticas Contables	19
2.2.14 Liquidez.....	20
2.2.15 Rotación de cuentas por cobrar	20
2.2.16 Negocio en Marcha	21
2.2.17 Periodo medio de cobro	22
2.2.18 Materialidad o Importancia Relativa	22
2.2.19 Inversiones financieras	26
2.2.20 Inventario	27
2.2.21 Partes Relacionadas	28
2.2.22 Precios de transferencia	30
2.2.23 Auxiliar Contable	36
2.2.24 Conciliación Bancaria.....	36
2.2.25 Auditoría de Estados Financieros	37
2.2.26 Procedimientos de auditoría	38

2.2.27 Muestreo	42
2.2.28 Riesgo de Auditoría.....	44
2.2.30 Evidencia de Auditoría	47
2.2.31 Responsabilidad del Auditor en relación con las estimaciones contables	47
2.2.32 Aseveraciones de auditoría.....	48
2.2.33 Control Interno	52
2.2.34 COSO III	52
2.2.35 Ambiente de Control	54
2.2.36 Evaluación del Riesgo.....	54
2.2.37 Actividades de Control	58
2.2.38 Información y Comunicación	58
2.2.39 Monitoreo	59
2.2.40 Ley Sarbanes Oxley (SOX).....	60
2.2.41 PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board).....	60
2.2.42 SEC (Securities and Exchange Comission)	61
2.2.43 Naturaleza de los controles.....	61
2.2.44 Enfoque de los controles.....	62
2.2.45 Tipos de los controles	63
2.2.46 IPE (Información Producida por la Entidad)	67
2.2.47 IUC (Información Utilizada por la Entidad)	68
2.2.48 Fraude.....	68
2.2.49 Entendimiento de los controles existentes	69
2.3 Hipótesis	101
2.3.1 Operacionalización de la Hipótesis	101

3	Procedimiento metodológico.....	103
3.1	tipo de investigación.....	103
3.1.1	Finalidad	103
3.1.2	Dimensión temporal y espacial	103
3.1.3	Marco de la investigación.....	103
3.1.4	Condición en la que se desarrolla la investigación	104
3.1.5	Carácter de la investigación	104
3.1.6	Naturaleza.....	105
3.2	Sujetos y fuentes de investigación	105
3.2.1	Sujetos de Investigación	105
3.2.2	Fuentes de Investigación	105
3.3	Técnicas e instrumentos para recolectar información	106
4	ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS	108
4.1.1	Evaluación de los riesgos de las cuentas por cobrar de la entidad... ..	108
4.1.2	Resultado de la guía de entrevista al gerente financiero y contadora de la entidad	112
4.1.3	Cálculo de la materialidad para la revisión de las cuentas por cobrar	122
4.1.4	Procedimientos sustantivos realizados para las cuentas por cobrar. ..	123
4.1.5	Detalle de las cuentas por cobrar y partidas a revisar	128
4.1.6	Revisión de Cuentas por Cobrar Comerciales	129
4.1.7	Revisión de Cuentas por Cobrar Relacionadas	133
4.1.8	Revisión de Documentos por cobrar	134
4.1.9	Revisión de Reclamos	137
4.1.10	Revisión de Estimación de Cobro Dudoso.....	137
5	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	141

5.1 Conclusiones.....	141
5.1.1 Conclusión General.....	141
5.1.2 Conclusiones específicas.....	141
5.2 Recomendaciones.....	143
6 PROPUESTA.....	147
6.1 Propuesta de controles internos a cuentas por cobrar	147
6.1.1 Justificación	147
6.1.2 Objetivo General	147
6.1.3 Objetivos Específicos.....	148
6.1.4 Cronograma de trabajo	148
6.1.5 Población involucrada	149
6.1.6 Controles a implementar	149
6.2 Propuesta Financiera a cuentas por cobrar.....	178
6.2.1 Justificación	178
6.2.2 Objetivo General	178
6.2.3 Objetivos Específicos.....	178
6.2.4 Cronograma de trabajo	179
6.4.5 Población involucrada	179
6.2.6 Hallazgos encontrados.....	180
BIBLIOGRAFÍA.....	187
ANEXOS	191
Anexo N.1 ENCUESTA DEL COSO APLICADA AL GERENTE FINANCIERO Y A LA CONTADORA.....	191
Anexo N.2 BALANCE DE SITUACIÓN ELECTRIC CR, SA.....	193
Anexo N.3 ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DICIEMBRE 2017 Y 2016	194

Anexo N.4 CÉDULA PREPARADA POR LA ENTIDAD DE DOCUMENTOS POR COBRAR DEL 2017.....	195
Anexo N.5 PLANTILLA PARA LA IDENTIFICACIÓN DE NUEVOS RIESGOS	196

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 Estructura Organizativa	10
Figura 2 Estructura Administrativa.....	11
Figura 3 Rotación cuentas por cobrar.....	21
Figura 4 Benchmark Materialidades	24
Figura 5 Benchmark de materialidades de la investigación.....	25
Figura 6 Riesgo de Auditoría	45
Figura 7 Aseveraciones	48
Figura 8 Componentes del COSO	53
Figura 9 Probabilidad vs Impacto del Riesgo	56
Figura 10 Triángulo de Fraude	69
Figura 11 Flujograma Conciliación auxiliares	74
Figura 12 Flujograma pago a proveedores.....	81
Figura 13 Flujograma toma física inventarios	94
Figura 14 Flujograma Ingreso de producto Terminado.....	95
Figura 15 Flujograma Despacho de producto terminado.....	98
Figura 16 Flujograma devoluciones de mercadería.....	100
Figura 17 Identificación de Riesgos.....	109
Figura 18 Gráfico N.1	112
Figura 19 Gráfico N.2	113
Figura 20 Gráfico N.3	114
Figura 21 Gráfico N.4	115
Figura 22 Gráfico N.5	116
Figura 23 Gráfico N.6	117
Figura 24 Gráfico N.7	118
Figura 25 Gráfico N.8	119
Figura 26 Gráfico N.9	120
Figura 27 Gráfico N.10	121
Figura 28 Gráfica de importancia del riesgo	174

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Operacionalización de la Hipótesis.....	102
Tabla 2 Cálculo de Importancia Relativa Seleccionada.....	122
Tabla 3 Cálculo de Importancia Relativa de Desempeño	123
Tabla 4 Procedimientos Sustantivos	123
Tabla 5 Detalle de cuentas por cobrar.....	128
Tabla 6 Detalle de Otras Cuentas por Cobrar	129
Tabla 7 Conciliación de Cuentas por Cobrar Comerciales	130
Tabla 8 Cantidad de muestras a revisar de los débitos de las cuentas por cobrar comerciales	130
Tabla 9 Confirmación de Cuentas por Cobrar Comerciales	131
Tabla 10 Revisión Créditos Cuentas por Cobrar Comerciales	132
Tabla 11 Conciliación de Cuentas por Cobrar Relacionadas	133
Tabla 12 Confirmación de Cuentas por Cobrar Relacionadas	134
Tabla 13 Confirmación Documentos por Cobrar	135
Tabla 14 Tabla de Amortización del Documento Largo Plazo en USD	135
Tabla 15 Porción circulante del documento por cobrar	136
Tabla 16 Vencimiento de las cuentas por cobrar.....	138
Tabla 17 Cálculo de Estimación de Cobro dudoso.....	138
Tabla 18 Diferencias en la estimación.....	139
Tabla 19 Verificación del IPE.....	140
Tabla 20 Cronograma de controles año 2018 - 2019	148
Tabla 21 Responsables según actividades controles.....	149
Tabla 22 Características del control 1	150
Tabla 23 Características del control 2	153
Tabla 24 Características del control 3 y 4	156
Tabla 25 Características del control 5	159
Tabla 26 Características del control 6	161
Tabla 27 Características del control 7	164

Tabla 28 Características del control 8	166
Tabla 29 Características del control 9	169
Tabla 30 Cronograma financiero año 2018 – 2019	179
Tabla 31 Responsables según actividades financieras	180
Tabla 32 Asientos de ajuste hallazgo 2	181
Tabla 33 Asientos de ajuste hallazgo 3	183
Tabla 34 Asientos de ajuste hallazgo 5	186

RESUMEN EJECUTIVO

Esta investigación consiste en llevar a cabo una revisión de las cuentas por cobrar, la cual se llevará a cabo mediante las Normas Internacionales de Auditoría para verificar su razonabilidad y presentación bajo las Normas Internacionales de Información Financiera. Además, se examinarán los sistemas de control faltantes, aplicando la normativa de COSO.

Los factores que fueron motivación para realizar esta investigación consistían en tener conocimiento sobre la importancia de las cuentas por cobrar de una empresa, ya que es uno de los activos más importantes debido a que es el más líquido después del efectivo en una entidad económica. Además, estas cuentas por cobrar representan venta o prestación de algún bien o servicio que será recuperado en dinero en sumas parciales. De ahí lo importante de su correcta presentación y razonabilidad de los saldos, con el fin de no presentar sub o sobrevaluaciones.

Se quiere, además, hacer un análisis del sistema de control actual, junto con mejorar el control interno por medio del diseño del control donde se aplican las normativas de COSO y sus cinco componentes: Ambiente de control, Evaluación de riesgos, Actividades de control, Información y comunicación y Monitoreo, con el fin de establecer los controles en las áreas o departamentos con mayor deficiencia.

La investigación está distribuida por varios puntos, donde en su marco teórico se destacarán la Normativa de Información Financiera vigente y aplicable con respecto a las cuentas por cobrar; así como las Normas Internacionales de Auditoría que se llevarán a cabo para la revisión total de las cuentas por cobrar de la compañía. Por otra parte, se planteará las normas del COSO aplicables para la investigación realizada.

1 PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La investigación se lleva a cabo a las cuentas por cobrar de la Electric CR, S.A., así como la evaluación del sistema de control interno para el periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017.

1.1.1 Antecedentes del problema

La compañía fue organizada como sociedad anónima el 30 de abril de 1990. El 20 de mayo de 2001, los accionistas de la compañía autorizaron el cambio del nombre de la sociedad y se establece un plazo social de sesenta años a partir de la fecha de su constitución. La actividad principal de la compañía es la comercialización de accesorios eléctricos.

Su casa matriz está domiciliada en Alemania y es la dueña de 100% de las acciones. La compañía es una empresa que conforma uno de los más importantes fabricantes del mundo en el campo de producto eléctrico de baja tensión para el hogar, oficinas e industria. Su oferta abarca desde soluciones para la distribución de energía (tableros y *breakers*), accesorios eléctricos (tomacorrientes y apagadores), sistemas de comunicación (audio y video), canalización y transmisión de datos, así como automatización de sistemas (iluminación, seguridad, climatización, sonido), respondiendo con ello, a la estrategia de fortalecer y actualizar su oferta de soluciones, manteniéndose a la vanguardia con los últimos avances de la tecnología.

Actualmente, la empresa cuenta con un Departamento de Contabilidad integrado por el gerente financiero, el gerente de contabilidad, la contadora con sus tres asistentes, el cual se encarga de la contabilidad de esta empresa. Durante el año

2016 se realizó una auditoría en la que se comunicó a la administración que se encontraron debilidades en el control interno respecto al área contable. La entidad que realizó la auditoría emitió una carta de comentarios a la gerencia que indicaba dos puntos referentes al control interno y otros referentes a los ajustes de las cuentas por cobrar:

- Es importante implementar controles internos relacionados con el manejo contable de los inventarios de las compañías.
- Se considera necesario tomar medidas correctivas en relación con los controles internos implementados en el área de activos.
- Es necesario evaluar la posibilidad real de recuperación de “otras cuentas por cobrar” en ambas compañías y ajustar según corresponda.

Además, se ha observado un ambiente en el que se denota poco conocimiento sobre las Normas Internacionales de Información Financiera. A pesar de que la empresa cuenta con controles internos establecidos para distintas áreas y departamentos, la contable posee debilidades y su control interno es muy básico. No existe una cultura al respecto el cual las personas conozcan y practiquen.

1.1.2 Problematización

El correcto cumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera permite la presentación correcta de los saldos de las cuentas y una correcta contabilización, donde se parte de la importancia del control interno, el cual está basado en resguardar los recursos de la empresa o negocio, evitando pérdidas por fraude o negligencia, como así también, detectar las desviaciones que se presenten en la empresa y que puedan afectar al cumplimiento de los objetivos de la organización.

Además, la importancia de la presentación correcta de los saldos permite a la empresa observar y tener una visualización real del giro del negocio, por lo que es

indispensable que se presente y contabilice de manera correcta. Con base en lo anteriormente citado, cabe realizar la siguiente pregunta: ¿tiene la empresa la certeza de que los saldos de sus cuentas por pagar son presentados de manera correcta?

Se dice que, al seguir las Normas Internacionales de Información Financiera ya establecidas, se permite el correcto registro de los movimientos económicos de la empresa. Moncayo afirma: “La adopción de las NIIF ofrece una gran oportunidad para mejorar la función financiera a través de una mayor consistencia en las políticas contables, mejorando la eficacia y logrando beneficios potenciales de mayor transparencia” (2015).

Dicho lo anterior, se plantea la siguiente pregunta: ¿la empresa en estudio realiza la contabilización bajo las normas internacionales de información financiera?, ¿la empresa aplica y conoce la Norma Internacional de Información Financiera Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores?

Como se mencionó, el control interno colabora en detectar irregularidades o errores y evalúa todos los niveles de autoridad, la administración del personal, los métodos y sistemas contables. El control interno contribuye a la seguridad del proceso contable que se utiliza en las compañías, fijando y evaluando los procedimientos administrativos, contables y financieros que ayudan al cumplimiento de objetivos. Además, ayuda a que los auditores o cualquier revisor y la administración puedan analizar y dar fe de la razonabilidad de las transacciones y manejos empresariales. ¿Cuáles son los sistemas de control interno existentes de la compañía en estudio?

Se debe tener en cuenta si la empresa tiene alienado a su control interno los cinco componentes del COSO que son ambiente de control, establecimiento de objetivos, identificación de eventos, evaluación de riesgos, respuesta al riesgo, actividades de control, información y comunicación y por último, supervisión o

monitoreo. Por lo que es necesario interrogar si la empresa cuenta con un sistema de control interno eficiente y eficaz basado en los cinco componentes del COSO.

1.1.3 Justificación del tema

Esta investigación es indispensable para la compañía, porque proveerá las soluciones a la alta gerencia, la cual es presentada por auditores externos. En la que la investigación proveerá procedimientos y proceso que beneficiará a la empresa a la detección de posibles fraudes o errores en las cuentas por cobrar. La compañía obtendrá un sistema de control interno que le permita mantener normalizadas las actividades y contar con estructuras de procedimientos y manuales que establezcan los controles claves que sirvan como apoyo en la detección de áreas susceptibles a riesgos y el cumplimiento de leyes y regulaciones en ellas las Normas Internacionales de Información Financiera.

La entidad podrá obtener beneficios de esta investigación como lograr el éxito y alcanzar así el cumplimiento de metas y objetivos de negocio, promover el desarrollo organizacional, así como mayor eficiencia, eficacia y transparencia en las operaciones, fomentar la práctica de valores, asegurar el cumplimiento del marco normativo, es decir, las Normas Internacionales de Información Financiera, proteger los recursos y bienes de la entidad, y su adecuado uso. También se pretende que la empresa pueda contar con información confiable y oportuna, promover la rendición de cuentas de los funcionarios por la misión y objetivos encargados y el uso de los bienes y recursos asignados. Además de evitar comentarios en las cartas a la gerencia en procesos de auditorías.

Con respecto al aporte teórico, se contribuye a incrementar los conocimientos sobre el desenvolvimiento económico, administrativo, contable de las empresas comercializadoras, especialmente a las empresas de comercializadoras de productos eléctricos. El mismo puede servir como base para el desarrollo de futuras investigaciones en el área de cuentas por cobrar para determinar la razonabilidad de

los saldos, como bases de políticas de control interno para áreas específicas las cuales pueden enriquecer las ciencias económicas.

Desde el punto de vista de utilidad metodológica, dicha investigación aporta diferentes elementos de recolección de datos confiables y válidos, los cuales podrán ser utilizados en estudios posteriores en el cual se involucre la misma variable estudiada o como referencia para estudios similares.

Finalmente, la relevancia social que tiene esta investigación es la generación de información importante sobre la forma de realizar procedimientos para identificar la razonabilidad de saldos de cuentas en estados financieros, así como los procedimientos de control internos para áreas específicas, los cuales pueden ser tomados como referencia o guía para otras empresas que presentan problemas similares relacionados con la variable de estudio y que pueden incidir en mejores prácticas contables.

1.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿La empresa cumple con los controles internos basados en COSO y con las Normas Internacionales de Información Financiera para las cuentas por cobrar con el fin de la correcta presentación de los saldos del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017?

1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1 Objetivo general

- Analizar la razonabilidad de los saldos de las cuentas por cobrar de la compañía en estudio bajo el marco normativo de las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Auditoría.
- Proponer el sistema de control interno para las áreas con mayor vulnerabilidad de la empresa en estudio tomando como referencia las directivas del informe del COSO.

1.3.2 Objetivo específico

- Valorar la razonabilidad de los saldos de cuentas por cobrar de la compañía por medio de pruebas sustantivas de auditoría.
- Verificar el cumplimiento de la Normas Internacionales de Información Financiera aplicables para las cuentas por cobrar.
- Evaluar el cumplimiento del sistema de control interno actual que se encuentre alineado con la normativa COSO.
- Diseñar los sistemas de control interno faltantes en el Departamento de Contabilidad para las áreas con mayor problemática.

1.4 ALCANCES Y LIMITACIONES

1.4.1 Alcances

Esta investigación consiste en llevar a cabo una revisión de las cuentas por cobrar, que se llevará a cabo mediante las Normas Internacionales de Auditoría y verificar su razonabilidad y presentación bajo las Normas Internacionales de Información Financiera. Además, se revisará la aplicación y gestión actual del control interno, así como corregir las debilidades encontradas donde se aplica la normativa de COSO.

Esta investigación tiene como fin convencer a la administración de implementar medidas de control interno propuestas en esta investigación sobre los procesos y operaciones de la compañía; que deben ser objeto de monitoreo oportuno, para evitar riesgos significativos en el giro del negocio, con el fin de determinar su vigencia, consistencia y calidad, así como para efectuar las modificaciones que sean pertinentes para mantener su eficacia.

Se pretende sensibilizar a la administración sobre la importancia de los controles internos y su relación con la presentación correcta de las cifras, lo cual influye en la presentación ideal de los estados financieros. Indicando a la administración que la presentación correcta de las cifras permitirá tomar decisiones sobre bases más reales, disminuyendo riesgos significativos.

1.4.2 Limitaciones

La información suministrada por el personal de la Compañía, sea sesgada o que por disposiciones de la junta directiva se tenga que trabajar bajo supuestos. Así como la confidencialidad del nombre de la compañía y sus subsidiarias, por lo que para efectos de esta investigación se le llamará “Electric CR, S.A.”, siendo este el nombre no real de la entidad.

Por otra parte, se encuentra dentro de las limitaciones la actualización de la NIIF 9 Instrumentos Financieros, ya que su fecha de vigencia es el 1 de enero de 2018, por lo que para la fecha de esta investigación no aplica.

Otra limitante en esta investigación se refiere a que no se podrá revelar los nombres de las entidades que mantienen saldos por cobrar a la entidad Electric CR S.A. por cuestiones de confidencialidad.

2 MARCO TEÓRICO

2.1 ANTECEDENTES DE LA ORGANIZACIÓN

2.1.1 Antecedentes históricos

La compañía fue organizada como Sociedad Anónima el 30 de abril de 1990. El 20 de mayo de 2001, los accionistas de la compañía autorizaron el cambio del nombre de la sociedad y se establece un plazo social de sesenta años a partir de la fecha de su constitución. La actividad principal de la Compañía es la comercialización de accesorios eléctricos.

Su casa matriz está domiciliada en Alemania y es la dueña del 100% de las acciones de la compañía. La cual a su vez, también pertenece a otra compañía (última controladora del grupo). El capital social de la misma está compuesto por 400.000 acciones.

La compañía forma parte de un grupo que es uno de los más importantes fabricantes del mundo en el campo de producto eléctrico de baja tensión para el hogar, oficinas e industria. Su oferta abarca desde soluciones para la distribución de energía (tableros y *breakers*), accesorios eléctricos (tomacorrientes y apagadores), sistemas de comunicación (audio y video), canalización y transmisión de datos, así como automatización de sistemas (iluminación, seguridad, climatización, sonido), respondiendo con ello a la estrategia de fortalecer y actualizar su oferta de soluciones, manteniéndose a la vanguardia con los últimos avances de la tecnología.

Con presencia en Costa Rica desde 1990, se comercializa la oferta en todo Centroamérica a través de oficinas regionales en estos países, apoyados por la red de distribuidores.

2.1.2 Visión

Convertirse en el líder de los productos y sistemas para instalaciones eléctricas y redes de información en todos los mercados.

Convertirse en el actor de referencia de la inteligencia eléctrica con soluciones y servicios innovadores.

2.1.3 Misión

Ser especialista en la región a través de productos y sistemas innovadores para instalaciones eléctricas y redes de información para residencias, comercio e industria; con un desarrollo rentable a través del tiempo, con ética, responsabilidad social y ambiental.

2.1.4 Estructura organizativa

La organización está distribuida en primera instancia por una contralora, luego se encuentra la casa matriz, la cual es dueña de la compañía en un 100%.

Figura 1 Estructura organizativa

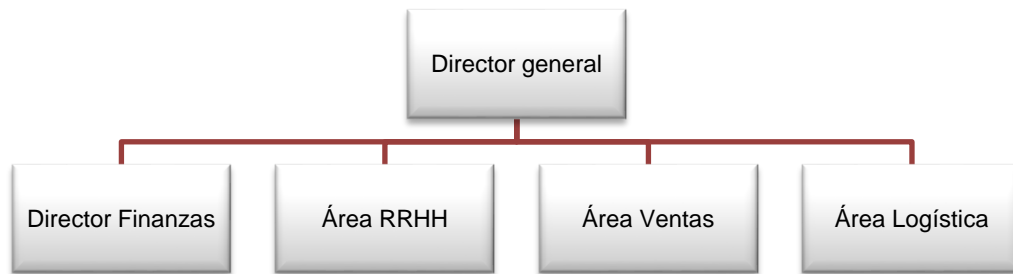


Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

2.1.5 Estructura administrativa

La compañía presenta la siguiente estructura administrativa, en la que se tiene en su cabecera al director general, en los segundos niveles se encuentran las áreas en las cuales está dividida la empresa.

Figura 2 Estructura administrativa



Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

2.1.6 Tipos de productos

La compañía se dedica a la importación y comercialización de accesorios eléctricos como, por ejemplo: cajas de *breakers*, *push-bottons*, corrientes, apagadores de uso residencial, por mencionar algunos, así como conectores para audio, video y teléfono.

Cabe mencionar que la compañía depende principalmente de los artículos que importa, pertenecientes a tomacorrientes, apagadores y otros, lo que eventualmente hace muy susceptible a la competencia; sin embargo, la administración analiza la posibilidad de mejorar la participación en las otras líneas de producto con el fin de no depender únicamente de unos pocos artículos. Como parte de las acciones que realiza está la de ofrecer a los clientes una mayor variedad de productos relacionados entre sí, es decir, ofrecerle al mercado el paquete completo de componentes para la instalación de redes, etc.

Adicionalmente, hay que indicar que la compañía importa todos los artículos que forman parte de la variedad que vende en el mercado. Respecto a las ventas, la compañía las realiza en un 100% en Costa Rica. Con la apertura del centro de distribución la compañía pasó a ese lugar la función de almacenamiento principal, de manera tal que todo el inventario que ingrese y todo el que salga sea desde ese punto.

2.2 CONTEXTO TEÓRICO CONCEPTUAL

Dentro de la presente investigación es primordial definir los términos básicos y las diferentes perspectivas que tienen los contadores y auditores con respecto al marco contable.

2.2.1 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) son un conjunto de estándares internacionales de contabilidad, que establece los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información por revelar sobre las transacciones y hechos económicos que afectan a una empresa y que se reflejan en los estados financieros. Calleja afirma:

(...) el conjunto de datos de la contabilidad de su empresa que un buen administrador puede tener a la mano le servirán, si los aprovecha con buen juicio, para planear mejor el futuro de la misma, le facilitarán la toma de decisiones y lo harán poseedor del control administrativo que desea. (2014, p.3)

Como menciona el autor en la cita anterior, la buena presentación de la información contable genera una oportunidad para mejorar la función financiera a

través de una mayor consistencia en las políticas contables, obteniendo beneficios potenciales de mayor transparencia, incremento en la comparabilidad y mejora en la eficiencia, donde se obtiene transparencia en las cifras de los estados financieros, información consistente y comparable, un mismo lenguaje contable y financiero, gerencia en la toma de decisiones, modernización de la información financiera y simplificar la preparación de los estados financieros.

2.2.2 Estados financieros

Los estados financieros son un documento que informa sobre la situación financiera, económica y flujos de fondos de la entidad. El autor Rodríguez menciona que:

Los estados financieros deben considerarse como un medio para comunicar información y no como un fin; su objetivo es proporcionar información sobre la situación financiera, los resultados de las operaciones, los flujos de efectivo y el movimiento en el capital contable de una entidad. (2012, p.4)

Además, están compuestos por un estado de situación financiera al final del periodo; un estado de resultados y otro resultado integral del periodo; un estado de cambios en el patrimonio del periodo; un estado de flujos de efectivo del periodo y notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas. Además, Román indica que: “Los estados financieros son la manifestación fundamental de la información financiera; son la representación estructurada de la situación y desarrollo financiero de una entidad a una fecha determinada o por un periodo definido” (2017, p.128).

La correcta presentación de los estados financieros ayuda a la administración, ya que al conocer el rendimiento, crecimiento y desarrollo de la empresa permite la toma de decisiones a los propietarios para conocer el progreso financiero del negocio

y la rentabilidad de sus aportes; además, a los acreedores, para conocer la liquidez de la empresa y la garantía de cumplimiento de sus obligaciones.

2.2.3 Estado de situación financiera del periodo

El estado de situación financiera del periodo corresponde a un documento contable que refleja la posición financiera de la empresa en la que se refleja la cantidad de activos, pasivos y patrimonio con la cual está conformada al final del periodo contable, cumpliendo con la fórmula contable activo menos pasivo igual a patrimonio. Según indica la IFRS Foundation en la NIC 1: “Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera (...)” (2009, p. A859)

Como se menciona en el párrafo anterior, la Norma Internacional de Contabilidad N° 1 indica que los activos y los pasivos deberán ser clasificados como corrientes o no corrientes, esto quiere decir que deberá clasificar por los más líquidos o que son convertibles en efectivo más rápido, menos de un año (corrientes) y los de largo plazo mayores a un año (no corriente).

2.2.4 Estado de resultados y otro resultado integral del periodo

El estado de resultados y otros resultados integrales del periodo corresponden a un documento contable en el que se presenta, si en el periodo hubo pérdidas o ganancias del negocio que muestran los ingresos menos los gastos del periodo. Con el fin de analizar si la empresa o la entidad está generando utilidades en el periodo. Como indica Román: “Es el que muestra los ingresos, costos y gastos y la utilidad o pérdida resultante en el periodo” (2017, p.91).

Como menciona el autor, el estado de resultados y otro resultado integral del periodo reflejan la actividad económica del periodo, en el que determinamos si la

actividad en dicho periodo es rentable, su correcta presentación conlleva a la buena toma de decisiones, tanto para un tercero como para los miembros de junta directiva y sus socios.

2.2.5 Estado de cambios en el patrimonio del periodo

El estado de cambios en el patrimonio corresponde a un documento contable en el que se muestra el movimiento del patrimonio de los últimos tres periodos, donde se parte de un saldo inicial y se revelan las variaciones que sufran los diferentes elementos que componen el patrimonio en un periodo determinado. Según indica la IFRS Foundation:

Una entidad presentará, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas, el importe de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios durante el periodo, y el importe de dividendos por acción correspondiente. (2009, A.870)

Como menciona la norma en dicho estado de cambios, en el patrimonio se revelará los dividendos pagados, los aportes adicionales de capital, las acciones comunes y preferentes del periodo, así como otros elementos que componen el patrimonio.

2.2.6 Estado de flujo de efectivo del periodo

El estado de flujo de efectivo corresponde a un documento contable que muestra el dinero generado durante el periodo por actividades de operación, inversión y financiación realizadas por la entidad. Según indica la IFRS Foundation:

La información sobre los flujos de efectivo proporciona a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar la capacidad de la entidad para

generar efectivo y equivalentes al efectivo y las necesidades de la entidad para utilizar esos flujos de efectivo. (2009, p. A871)

Este estado de flujo de efectivo, como menciona la norma, permite ver la capacidad que tiene la entidad para generar efectivo, con el cual pueda cumplir todas sus obligaciones y proyectos.

2.2.7 Notas de los estados financieros

Las notas de los estados financieros pretenden aclarar o explicar hechos o situaciones relevantes que dentro de los juegos de los estados financieros no se revelan, la normativa indica las revelaciones mínimas que deben tener los estados financieros. Según indica la IFRS Foundation:

Una entidad referenciará cada partida incluida en los estados de situación financiera y del resultado integral, en el estado de resultados separado (cuando se lo presenta) y en los estados de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo, con cualquier información relacionada en las notas. (2009, p.A872)

Las notas a los estados financieros representan la revelación de cierta información que no está directamente reflejada en dichos estados y que es de utilidad para que los usuarios tomen decisiones con una base clara y objetiva.

2.2.8 Activo corriente

Al pertenecer las cuentas por cobrar a los sistemas de control interno por revisar al activo corriente, es importante dejar claro lo que significa el activo corriente. Por lo que Guarjardo indica que son: “Aquellos activos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en un periodo normal de operaciones, o bien, cuya convertibilidad al efectivo o sus equivalentes sea menor a un año” (2014, p.48).

Por lo que se puede decir que el activo corriente es aquel que se encuentra en movimiento, puede utilizarse, convertirse en dinero rápidamente, entregarse como pago, puede venderse sin demasiada dificultad. Además, se pueden entender por activo corriente como todos aquellos recursos que son necesarios para realizar las actividades del día a día de la empresa.

2.2.9 Activo no corriente

Un activo fijo es un bien que posee una empresa, este podría ser tangible o intangible, su cualidad es que no se puede convertir en líquido a un corto plazo, dichos activos son necesarios para la operación de la empresa y no se destinan para la venta, como la propiedad, planta y equipo, plantas productoras, así como activos intangibles como softwares, licencias o derechos. Según indica Pérez: “Son elementos que por su uso permanecen en la empresa a lo largo de varios ejercicios, como mobiliario, construcciones, ordenadores, maquinaria, herramientas, etc.” (2010, p.24).

Como menciona el autor, el activo no corriente es una parte importante de su estructura financiera; sin embargo, este tipo de activo, al no poder hacerse líquido en un corto plazo, no pueden respaldar las necesidades de dinero en efectivo que la empresa pueda obtener con prontitud.

2.2.10 Cuentas por cobrar

Las cuentas por cobrar forman parte del estado de situación financiera y también de los activos corrientes. El autor Capecchi indica que: “Son créditos a favor de las empresas, correspondientes a ventas, prestación de servicios y demás operaciones normales, incluyendo cuentas de clientes no garantizadas, efectos documentos por cobrar, aceptaciones de clientes y montos acumulados...” (2009, p.22).

Como menciona el autor, las cuentas por cobrar son aquellas ventas que damos a crédito y que están pendientes de cobro. Es una parte importante del activo corriente, ya que es uno de los activos que se pueden convertir en efectivo rápidamente. Su liquidez dependerá de la capacidad media de cobro por parte de la entidad.

2.2.11 Cuentas de cobro dudoso

Las cuentas incobrables son todas aquellas que tienen un porcentaje de recuperación muy bajo, por lo que se clasifican como de cobro dudoso, Guarjardo indica que: “es normal que un negocio que vende mercancías y servicios a crédito tenga algunos clientes que no paguen sus cuentas. Estas cuentas se conocen como incobrables y se clasifican en el rubro de gasto por cuentas incobrables” (2014, p.272).

Todo negocio tiene sus riesgos, en este caso, el riesgo de las cuentas por cobrar es que algunos clientes no paguen las deudas. Todas aquellas cuentas que no puedan ser cobradas y que la administración así lo crea, se deben clasificar como cuentas de dudoso o difícil cobro. Una vez clasificadas como incobrables, se debe proceder a realizar la respectiva provisión y llevarlas al gasto con el objetivo de reconocer financieramente su pérdida.

2.2.12 Estimación cuentas de cobro dudoso

Debido a que existe incertidumbre sobre la recuperación de ciertas cuentas por cobrar a clientes debido a su antigüedad, cada entidad tendrá alguna tasa o monto de incobrabilidad de sus cuentas. La IFRS Foundation indica que:

Como resultado de las incertidumbres inherentes al mundo de los negocios, muchas partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino sólo estimadas... Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para las cuentas por cobrar de dudosa recuperación. (2003, p.A924)

Es decir, las normas internacionales de contabilidad nos indican que el proceso de estimación implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible más reciente, es decir, a criterio de la empresa, siempre y cuando sea una estimación con bases razonables.

2.2.13 Políticas contables

Las políticas contables tienden confundirse con los procedimientos de la contabilidad; sin embargo, hay una gran diferencia entre una política y un procedimiento, ambas formando parte de las políticas contables. Según indica IFRS Foundation las políticas contables: "Son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros" (2003, p. A916).

Se concluye que los grandes problemas de las entidades es que no tienen políticas contables establecidas. Para realizarlas es importante distinguir entre política y procedimiento, la política es la intención y el procedimiento es el mecanismo para lograrla. Crear políticas tiene la funcionalidad de tomar una decisión con suficiente tiempo, a diferencia de tomar decisiones apresuradas cuando surgen las

circunstancias. Crear una buena política contable es una estrategia de una buena gestión de riesgos que dice mucho de una buena administración.

2.2.14 Liquidez

La liquidez es aquella capacidad que tiene una persona o entidad que cubrir sus obligaciones financieras, según indica Rodríguez: “Cuando una empresa analiza la liquidez lo que se busca es evaluar si se tienen suficientes recursos para enfrentar todos los compromisos de pago contraídos en el pasado con la cantidad completa y en la fecha pactada” (2012, p.204).

Esto quiere decir que la liquidez es la capacidad que tiene una entidad para obtener dinero en efectivo y así, hacer frente a sus obligaciones a corto plazo. Es decir, la capacidad que se tiene para convertir sus activos en efectivo líquido de forma inmediata sin pérdida significativa de su valor, como, por ejemplo, sus cuentas por cobrar, inventario e inversiones.

2.2.15 Rotación de cuentas por cobrar

La rotación de las cuentas por cobrar es aquella razón que mide la velocidad con que las cuentas a los clientes son cobradas, donde se puede medir la capacidad que tiene la entidad de convertirlas en efectivo. Según indica Salas: “La rotación de las cuentas por cobrar evalúa la velocidad con que son transformadas a efectivo las ventas netas a crédito. Esta razón mide el número de veces que se cobran los saldos de clientes durante el periodo” (2012, p.64)

Se calcula dividiendo las ventas netas a crédito del periodo entre el saldo promedio de las cuentas por cobrar, el resultado dará la rotación de las cuentas por cobrar, que deberá ser comparado con el periodo anterior para visualizar los cambios

generados con respecto a otro. Como indica el autor Ortiz: “Este indicador permite apreciar el tiempo y en número de días que tarda una empresa en recuperar sus cuentas por cobrar a clientes, es decir, las originadas en las ventas de sus productos” (2013, p.194)

Figura 3 Rotación cuentas por cobrar

$$\text{Rotación de cuentas por cobrar} = \frac{\text{Cuentas por cobrar promedio} \times 365 \text{ días}}{\text{Ventas a crédito}}$$

Fuente: Finanzas básicas para no financieros, Ortiz, H. (2013)

Las cuentas por cobrar son necesarias para la generación de ventas; sin embargo, una alta rotación de las cuentas nos indicará la capacidad de hacerlas líquidas y sus ventas se materializan en efectivo, de lo contrario, su baja rotación indica que existen muchas de las ventas generadas en el periodo, pudiendo tener problemas con cuentas de cobro dudoso.

2.2.16 Negocio en marcha

El negocio en marcha es una hipótesis bajo la cual se trabaja en el que se tiene la certeza de que la empresa puede continuar con su negocio en el transcurso de un año, al menos. La IFRS Foundation indica que:

Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad (...). (2009, p.850)

El negocio en marcha se deberá evaluar con base en la evidencia obtenida, existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

2.2.17 Periodo medio de cobro

Es una razón financiera que indica si la empresa está siendo eficiente en el cobro de sus cuentas. Se calcula dividiendo las cuentas por cobrar promedio entre las ventas a crédito y luego se multiplica por los 360 días. El autor Salas indica que: “(...) es una medida de la eficiencia con que la empresa logra cobrar sus ventas a crédito y también refleja la efectividad de la gestión de cobro” (2012, p.66).

Como menciona el autor, el periodo medio de cobro indica que la empresa cobra rápidamente sus ventas a crédito, lo que le da a las cuentas por cobrar un carácter más líquido, es decir, se recupera rápidamente el efectivo. Un periodo de cobro muy prolongado constituye una lenta recuperación del efectivo reflejado en un monto elevado de las cuentas por cobrar. Por otra parte, un lento periodo medio de cobro también se puede deber a que las ventas a crédito son muy pocas, debido a que son generadas de contado. Siempre se debe analizar el giro del negocio para determinar si la razón da indicadores positivos o negativos.

2.2.18 Materialidad o importancia relativa

La materialidad o importancia relativa de desempañamiento brinda parámetros para determinar cuáles cuentas deben ser revisadas tanto por una naturaleza cuantitativa o cualitativa. Según indica la IFRS Foundation:

La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, determinada en función de las circunstancias

particulares en que se hayan producido estas. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante. (2009, p.A844)

El *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* indica que:

Financial statement materiality sets the threshold for determining whether a financial amount is relevant. Entities must consider suitable laws, rules, regulations, and standards promulgated by regulators and standard setters. [La materialidad de los estados financieros establece un parámetro para determinar si un monto financiero es relevante. Las entidades deben considerar leyes, reglas, regulaciones y estándares promulgado por los reguladores y establecedores de normas]. (2013, p.5)

Como indican los anteriores autores, ante la imposibilidad de revisar todas las partidas y cada una de las operaciones que realiza la entidad, las auditorías determinan la materialidad con el fin de optimizar los recursos, así como la exigencia de tener una seguridad razonable de que los estados financieros estén libres de incorrecciones materiales. Para la determinación de la materialidad, la NIA 320 de la IFAC indica y se citará textualmente:

La determinación de la importancia relativa implica la aplicación del juicio profesional del auditor. A menudo se aplica un porcentaje a una referencia elegida, como punto de partida para determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Entre los factores que pueden afectar a la identificación de una referencia adecuada están:

- Los elementos de los estados financieros (por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos).
- Si hay partidas en las que tiende a centrarse la atención de los usuarios de los estados financieros de una determinada entidad (por ejemplo,

para evaluar los resultados los usuarios pueden tender a centrarse en el beneficio, en los ingresos o en los activos netos).

- La naturaleza de la entidad, el punto de su ciclo vital en el que se encuentra, así como el entorno sectorial y económico en que opera.
- La estructura de propiedad de la entidad y la forma en la que se financia (por ejemplo, si una entidad se financia solo mediante deuda en lugar de patrimonio, los usuarios pueden prestar mayor atención a los activos, y a los derechos sobre estos, que a los beneficios de la entidad).
- La relativa volatilidad de la referencia. (2013, p.5)

Como indica la norma, se debe tomar el elemento del los estados financieros de mayor importancia con el fin de determinar la materialidad sobre un monto importante por la entidad, además, se debe tomar un porcentaje de referencia para determinar la importancia relativa. Según Auditool (Red Global de Conocimientos en Auditoría y Control Interno) indica los porcentajes de medición comúnmente usados en la práctica:

Figura 4 Benchmark materialidades

BENCHMARK	PORCENTAJE DE MEDIDA RAZONABLE
Utilidades antes de impuestos	5 a 10%
Ventas totales	0.5 a 1%
Activos totales	0.5 a 1%
Capital	1 a 2%
Activos netos	0.5 a 1%

Fuente: AUDITOOOL (2015)

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Sin embargo, para la siguiente investigación realizada, se tomarán como referencia los siguientes *benchmarks*, los cuales fueron determinados a juicio con el fin de determinar la materialidad para las revisiones sustantivas por realizar:

Figura 5 *Benchmark* de materialidades de la investigación

<i>BENCHMARK</i>	PORCENTAJE DE MEDIDA RAZONABLE
Utilidades antes de impuestos	5 a 10%
Ventas totales	0.5 a 2%
Activos totales	0.5 a 2%
Capital	1 a 3%
Activos netos	0.5 a 2%

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

2.2.19 Inversiones financieras

Las inversiones financieras son instrumentos que generan rendimientos, es decir, un ingreso financiero, el cual no es particular de sus operaciones. Las entidades realizan inversiones financieras cuando se tiene un excedente de capital y se quiere maximizar las ganancias. Según indica Gordon, Sharpe, & Bailey: “Las inversiones financieras implican contratos escritos en papel, como las acciones ordinarias y los bonos” (2003, p.1)

Como mencionan los autores unas de las inversiones financieras son los bonos tanto corrientes y no corrientes, además, la NIIF 9, Instrumentos Financieros indica que las inversiones deberán ser clasificadas como inversiones disponibles para la venta o inversiones mantenidas al vencimiento. Según la IFRS Foundation, se citará textualmente la normativa NIIF 9:

A menos que aplique el párrafo 4.1.5, una entidad clasificará los activos financieros según se midan posteriormente a costo amortizado, a valor razonable con cambios en otro resultado integral o a valor razonable con cambios en resultados sobre la base de los dos siguientes:

- (a) modelo de negocio de la entidad para gestionar los activos financieros y
- (b) de las características de los flujos de efectivo contractuales del activo financiero.

Un activo financiero deberá medirse al costo amortizado si se cumplen las siguientes condiciones:

(a) El activo financiero se conserva dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivo contractuales y

(b) las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. (2014, p.A369)

2.2.20 Inventario

El inventario es el activo corriente que posee una entidad y del cual pretende utilizarlos o comercializados con el fin de obtener beneficios económicos, la IFRS Foundation indica en la NIC 2 Inventarios:

Inventarios son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; en proceso de producción con vistas a esa venta; o en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios. (2003, p.A885)

Así como indica la normativa, los inventarios son adquiridos para ser vendidos o para utilizarlos para la producción de un producto final y obtener beneficio económico de ellos. Además, indica que el inventario deberá ser registrado al costo y este se contemplará para la adquisición de dicho inventario. La IFRS Foundation indica que: “El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación , así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales” (2003, p.A886).

2.2.21 Partes relacionadas

Una parte relacionada es una persona o entidad que está ligada a otra que realiza o prepara los estados financieros, entidad que pertenece a un mismo grupo, entidades asociadas a un negocio conjunto junto con otras características que la Norma Internacional de Contabilidad 24 indica. Según la IFRS Foundation:

Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (en esta Norma denominada “la entidad que informa”).

(a) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:

- (i) ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa;
- (ii) ejerce influencia significativa sobre la entidad que informa; o
- (iii) es miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa.

(b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:

- (i) La entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada una de ellas, ya sea controladora, subsidiaria u otra subsidiaria de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí).
- (ii) Una entidad es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o negocio conjunto de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
- (iii) Ambas entidades son negocios conjuntos de la misma tercera parte.

(iv) Una entidad es un negocio conjunto de una tercera entidad y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.

(v) La entidad es un plan de beneficios post-empleo para beneficio de los empleados de la entidad que informa o de una entidad relacionada con ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la entidad que informa.

(vi) La entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a).

(vii) Una persona identificada en (a)(i) tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad).

(viii) La entidad o cualquier miembro de un grupo del cual es parte proporciona servicios del personal clave de la gerencia a la entidad que informa o a la controladora de la entidad que informa.

Una transacción entre partes relacionadas es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio. Familiares cercanos a una persona son aquellos miembros de la familia de los que se podría esperar que influyeran en esa persona, o fueran influidos por ella, en sus relaciones con la entidad e incluyen:

(a) los hijos de esa persona y el cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;

(b) los hijos del cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad; y

(c) personas dependientes de esa persona, o el cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad. (2009, A.1110)

2.2.22 Precios de transferencia

Los precios de transferencia corresponden a los que se les dan a los bienes vendidos a las partes relacionadas, es decir, es el precio que se pacta entre dos empresas que pertenecen a un mismo grupo.

Esta política de precios de transferencia es importante, ya que tratar de evitar que las empresas relacionadas manipulen los precios a su conveniencia al momento de intercambiar bienes y servicios, de manera que sus gastos o deducciones aumenten o disminuyan sus ingresos en perjuicio de la recaudación impositiva del país que implementa la norma, procurando así evitar la baja o nula tributación. Según indica y se citará textualmente la Resolución Sobre Documentación de los Precios de Transferencia:

Artículo 1º—Todos los contribuyentes que realicen operaciones con empresas vinculadas deberán conservar por el plazo previsto en el artículo 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios la documentación que respalde la forma en que sus precios de transferencia se ajustan a los precios de operador independiente, así como la documentación que permita conocer y comprender la forma en que está estructurado el grupo económico, tanto en el ámbito nacional como en el internacional.

Artículo 2º—La siguiente información deberá estar a disposición de la Administración Tributaria para ser suministrada en el momento en que ésta lo solicite:

1- Información corporativa:

- a) Esquema que ilustre la estructura organizativa y de participación patrimonial de los entes que componen el grupo económico, así como su ubicación geográfica.
- b) Detalle de los impulsores de beneficios más importantes que tiene el grupo económico, es decir, los factores microeconómico que más contribuyen al desarrollo del negocio.

- c) Descripción de la cadena de aprovisionamiento para los cinco productos o servicios más importantes, más la descripción de la cadena de aprovisionamiento de aquellos que alcancen un mínimo de 5% del ingreso bruto total.

- d) Una lista con breve descripción de los más importantes contratos de servicios, así como de servicios de investigación y desarrollo, realizados entre el grupo económico. Incluyendo una descripción de las capacidades de las empresas que proveen estos servicios. Además, describir las políticas de precios de transferencia sobre la asignación de costos de los servicios indicados, para determinar los precios de estos servicios que son transados entre miembros del grupo económico.

- e) Descripción de los principales mercados geográficos en que se colocan los bienes y servicios generados que están referidos en el punto c) anterior.

- f) Análisis funcional en el que se describan las principales contribuciones a la creación de valor a la que individualmente realizan las entidades del grupo, especificando las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados.

g) Descripción de las reestructuraciones, adquisiciones y segregaciones que hayan ocurrido dentro del grupo económico durante el período impositivo.

h) Descripción general de la estrategia seguida por el grupo económico para el desarrollo, la propiedad y la explotación de intangibles. Debe señalarse la localización de las facilidades y de quienes administran las actividades de Investigación y Desarrollo.

i) Una lista de intangibles o grupo de intangibles del grupo económico que inciden en los precios de transferencia, e indicar la propiedad legal de estos intangibles.

j) Lista de los acuerdos importantes efectuados entre las empresas asociadas relativos a licencias, servicios de investigación y acuerdos de reparto de costos.

k) Descripción general de las políticas del grupo económico relacionadas con investigación y desarrollo e intangibles.

l) Mención de cualquier otro aspecto que se considere relevante ocurrido en el período impositivo, relacionado con las transacciones entre vinculadas en materia de intangibles. Debe señalarse, entes involucrados, países y compensación realizada.

m) Descripción general de la forma en que el grupo económico es financiado, incluyendo los acuerdos de financiamiento con los acreedores independientes.

n) Identificación si existe algún miembro del grupo que funja como ente financiero para toda la corporación multinacional, de ser así, deben

indicarse las regulaciones del país que aplican al ente financiero y el lugar desde donde efectivamente esa entidad es dirigida.

o) Descripción general de las políticas sobre precios de transferencia, relacionadas con los contratos financieros entre las empresas del grupo económico.

p) Estados Financieros consolidados para el periodo impositivo, además, de otros reportes financieros, de contabilidad administrativa y de impuestos, necesarios para determinar el precio de libre competencia.

q) Listado con una breve descripción de los acuerdos previos de precios de transferencia, unilaterales, bilaterales o multilaterales que el grupo económico haya suscrito. Igualmente deben enlistarse los acuerdos de procedimiento mutuo o cualquier otro acuerdo que defina aspectos de distribución tributaria entre países.

2- Información de la empresa local:

a) Una descripción de la estructura administrativa de la entidad local, un organigrama de la entidad local, indicar a cuáles personas les reporta los gerentes locales e indicar los países donde se encuentran las personas a quienes se les reporta.

b) Un detalle de la estrategia de negocio perseguida por la empresa, incluyendo una indicación sobre si la empresa ha estado involucrada o afectada por una reestructuración, por una transferencia de intangibles en el correspondiente período impositivo, o en el período impositivo anterior. Además, una explicación de cómo esos aspectos antes citados han afectado a la empresa local.

c) Lista de los competidores más importantes.

d) El monto de la transacción por tipo de operación y por país, con el desglose que sea necesario, por ejemplo, por producto o grupos de productos.

e) Un análisis de comparabilidad, que incluya sus elementos, tales como a) características del producto, b) análisis funcional, c) circunstancias económicas, d) cláusulas contractuales, e) estrategias empresariales, según las guías de la OCDE, con respecto a cada uno de los tipos de operación.

f) Indicar el método de precios de transferencia seleccionado, para los ítems señalados en el punto d).

g) Indicación de cuál es la empresa seleccionada como empresa analizada al realizar el estudio de precios de transferencia y las razones por las cuales se seleccionó esa empresa.

h) Un resumen de los supuestos realizados al aplicar la metodología de precios de transferencia.

i) Explicación de los resultados del análisis multianual.

j) Una lista y descripción de las transacciones comparables independientes, sean estas internas o externas. Así como cualquier información relevante sobre la metodología y justificación de selección de estos comparables o su descarte, y las fuentes de información utilizadas.

k) Una descripción de los ajustes de comparabilidad realizados, indicando si los mismos se efectuaron a la parte analizada, a la parte independiente o a ambos.

l) Una justificación de la selección tanto del método de precios de transferencia como el indicador financiero aplicado.

m) Un resumen de la información financiera utilizada en la aplicación de la metodología de precios de transferencia.

n) Una copia de los acuerdos previos de precios de transferencia, unilaterales, bilaterales y multilaterales y otros acuerdos en los cuales la empresa local no ha suscrito, pero que están relacionados con las transacciones en estudio.

o) Una copia de los estados financieros auditados del ente local, para el período impositivo que corresponda. Sobre este particular se aplicará lo dispuesto en la Resolución DGT-R-026-2015 del 18 de agosto de 2015.

p) Descripción y justificación de cómo se utilizaron los valores de los estados financieros para ser aplicados en los indicadores financieros y los métodos de precios de transferencia seleccionados.

q) Resumen de los datos financieros utilizados como comparables y las fuentes donde fueron obtenidos.

r) Información específica acerca de si las partes vinculadas en el extranjero se encuentran en un proceso de fiscalización o fueron objeto de una fiscalización en materia de precios de transferencia, o si se encuentran dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o tribunales competentes. Asimismo, la

información del estado del trámite de la controversia. En el caso de existir resoluciones emitidas por las autoridades competentes o que exista una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberá conservar copia de las resoluciones correspondientes.

s) Asimismo, se mantendrá toda aquella información y documentación de soporte que sea relevante a cada tipo de operación y por cada parte vinculada.

Artículo 3º—Vigencia. La presente resolución rige a partir de su publicación en el diario oficial La Gaceta. (Nº 75, 21/04/2017)

2.2.23 Auxiliar contable

Un auxiliar contable o mayor general brinda asistencia o más detalle de la composición de la cada una de las cuentas que existen en el balance general. Los mismos tienen la función de controlar y llevar un mayor orden de la composición de las cuentas. Según indica el autor Guarjardo:

La cuenta del mayor general, clientes, se conoce como cuenta de control; esta contiene el total o saldo de todas las cuentas individuales de clientes que aparecen en el mayor auxiliar, el cual detalla el saldo de las cuentas de cada uno de ellos. (2014, p.269)

2.2.24 Conciliación bancaria

Las conciliaciones bancarias son un procedimiento de control en el que se acuerdan los saldos que existen entre los bancos y la contabilidad, con el fin de tener una correcta contabilización de los saldos reales existentes en bancos. Como indica el autor Romero:

Cuando el saldo del registro auxiliar de bancos de la empresa no coincide con el saldo del estado de cuenta del banco, es necesario cotejar los movimientos de los registros de la empresa y con los del estado de cuenta bancario, para investigar la causa de tales diferencias. (2012, p.99)

La realización de estas conciliaciones bancarias son un procedimiento de control para las entidades que permiten la correcta presentación de los saldos en los balances y estados financieros, brindando razonabilidad sobre ellos.

2.2.25 Auditoría de estados financieros

La auditoría de estados financieros es el proceso para establecer la integridad y validez de los reportes de información contable, incluyendo todos los juegos de los estados financieros y dictámenes. Como indica el autor Espino:

Tipo de auditoría	Naturaleza	Criterios	Grado de correspondencia	Usuarios primarios de la opinión	Informe
Estados financieros	Cifras de los estados financieros de la empresa	NIIF	Razonabilidad	Accionistas, acreedores, fisco y público en general	Dictamen
De cumplimiento	Información de tipo fiscal	Leyes fiscales y códigos	Corrección	Fisco	Opinión de la situación fiscal
De cumplimiento	Información de tipo administrativo y fiscal	Ley del IMSS, Infonavit	Corrección	Entidades gubernamentales	Opinión de la situación administrativa y fiscal
De cumplimiento	Información de tipo administrativo y fiscal	Leyes y códigos estatales y municipales	Corrección	Entidades estatales y municipales	Opinión de la situación administrativa y fiscal
De atestiguamiento	Contable o financiero	NIIF	Razonabilidad	Juzgados de tipo administrativo	Peritaje contable o financiero

Fuente: Fundamentos de Auditoría (2014, p.5)

Es decir, el fin de una auditoría es emitir una opinión profesional respecto a los estados de situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

2.2.26 Procedimientos de auditoría

La normativa indica que existen dos tipos de procedimientos para las auditorías financieras, entre los procedimientos se encuentran las pruebas sustantivas y las pruebas de control. Dichas pruebas tienen el fin de poder obtener suficiente y adecuada evidencia de auditoría. Según indica la IFAC:

Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, reejecutando procedimientos llevados a cabo en el proceso de información financiera, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. (2008, p.5)

Como menciona la norma existen varios procedimientos para obtener evidencia de auditoría, entre ellos se encuentran:

2.2.26.1 Procedimientos sustantivos

Los procedimientos sustantivos son pruebas realizadas para detectar representaciones erróneas de importancia relativa y para obtener evidencia de auditoría en los estados financieros. Según indica Sánchez

(...) las pruebas sustantivas que se aplican sobre los movimientos y saldos de una balanza de comprobación a una fecha cercana al cierre anual del ejercicio... debe sopesarse, medirse y evaluarse en relación con su posible impacto en los estados financieros tomados en conjunto. (2015, p.20)

Se comprende de procedimientos analíticos sustantivos y pruebas de detalle. El auditor con su juicio profesional debe determinar qué procedimientos sustantivos son los más adecuados para abordar los riesgos valorados.

2.2.26.1.1 Pruebas de detalle

Las pruebas de detalle que realiza el auditor tiene el fin de obtener mayor evidencia de la proporcionada por las pruebas a los controles y los procedimientos analíticos. Entre las pruebas de detalle se encuentran:

2.2.26.1.1.1 Observación

La observación es un procedimiento que consiste en ir a observar un procedimiento aplicado por las personas encargadas. La IFAC indica que:

La observación proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar al modo en que se realiza el proceso o el procedimiento. (2008, p.6)

2.2.26.1.1.2 Confirmación externa

La confirmación externa consiste en la confirmación escrita de un tercero ajeno a la entidad, la misma confirmación debe ser dirigida siempre por parte del auditor. La IFAC indica que: “Una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio” (2008, p.7).

La mayoría del tiempo estas confirmaciones se realizan para confirmar saldos en bancos, saldos de cuentas por cobrar y por pagar, además de la confirmación sobre litigios importantes que afecten en un futuro, el negocio en marcha de la entidad.

2.2.26.1.1.3 Recálculo

Un recálculo consiste en probar si la entidad realiza bien los cálculos y si son exactos, como por ejemplo, el cálculo de la provisión por aguinaldo, censantía y cargas sociales. La IFAC indica que: “El recálculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. El recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos” (2008, p.7).

2.2.26.1.1.4 Reejecución

La reejecución consiste en reprocesar una actividad específica, que debe ser realizado por el auditor, con el fin de verificar si es eficiente y eficaz. La IFAC indica que: “La reejecución implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad” (2008, p.7).

2.2.26.1.2 Pruebas analíticas sustantivas

Los procedimientos analíticos consisten en evaluar la información financiera mediante el análisis de las relaciones entre los datos financieros y no financieros. Como lo son, ver variaciones análíticas, análisis verticales y horizontales, ecuaciones lineales, razones financieras, entre otras. Según indica la IFAC: “El auditor diseñará y aplicará, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad” (2008, p.3).

Es importante que durante la realización de las auditorías se realicen procedimientos analíticos de los estados financieros, tanto en las visitas preliminares como al final de ellas, con el fin de evaluar y determinar riesgos significativos o variaciones importantes que deban ser reveladas.

2.2.26.2 Pruebas de control

Las pruebas de control tienen el fin de verificar la implementación y diseño de los controles internos de la entidad con el fin de ver riesgos significativos que pueden impactar los estados financieros. La IFAC indica que: “Las pruebas de controles están destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de las incorrecciones materiales en las afirmaciones” (2008, p.8).

2.2.27 Muestreo

El muestreo consiste en tomar una parte de la población total que se desea estudiar con el fin de concluir sobre una población total, en las que todas las muestras tienen la misma posibilidad de ser seleccionadas. Según indica Fernández & Baptista: “Es un subgrupo de la población o universo, se utiliza por economía de tiempo y recursos. Implica definir la unidad de muestreo y de análisis. Requiere delimitar la población para generalizar resultados y establecer parámetros” (2014, p.171).

En el caso de la auditoría es necesario hacer muestreos debido que no se pueden tomar todas las poblaciones, la cantidad de muestras son determinadas con base en la importancia relativa o materialidad, además, el tamaño de la muestra deberá reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo. La IFC indica que:

(...) aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población. (2008, p.3)

2.2.27.1 Muestreo estadístico

El muestreo estadístico es aquel en que la selección de los elementos se realiza de manera aleatoria, además, se aplica la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo. Según indica la IFAC:

Tipo de muestreo que presenta las siguientes características: (i) selección aleatoria de los elementos de la muestra; y (ii) aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo. El tipo de muestreo que no presenta las características (i) y (ii) se considera muestreo no estadístico. (2008, p.4)

2.2.27.2 Muestreo no estadístico

El muestreo no estadístico es aquel en que la selección de los elementos no se realiza de manera aleatoria, además, no se aplica la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo. Como lo indica la IFAC:

Tipo de muestreo que presenta las siguientes características: (i) selección aleatoria de los elementos de la muestra; y (ii) aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo. El tipo de muestreo que no presenta las características (i) y (ii) se considera muestreo no estadístico. (2008, p.4)

Es importante mencionar que cuando se examina una muestra pueden existir errores en ella, por lo que se procede hacer una extrapolación del error en toda la población, con el fin de exponerlo en general para mostrar el error y determinar si genera un impacto importante en la presentación razonable de los saldos de la población en estudio. La IFAC indica que:

Se requiere que el auditor extrapole las incorrecciones al conjunto de la población con el fin de obtener una visión general de la magnitud de la incorrección, pero dicha extrapolación puede no ser suficiente para determinar un importe que deba ser registrado. (2008, p.8)

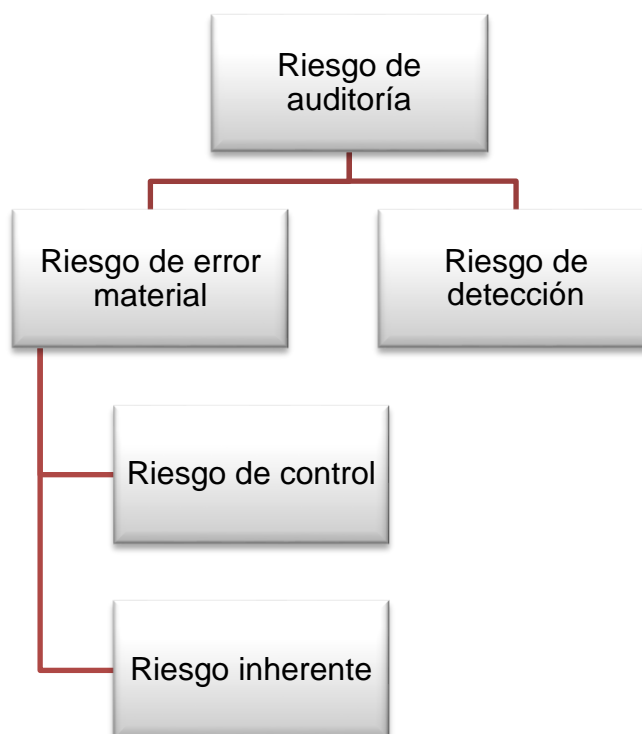
2.2.28 Riesgo de auditoría

El riesgo de auditoría corresponde al que se corre cuando el auditor expresa una opinión inadecuada en el que los estados financieros contienen errores materiales. Según indica Espino:

El riesgo de auditoría es función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección (...) se basa en los procedimientos de auditoría aplicados para obtener información necesaria con dicho propósito y en la evidencia obtenida durante la auditoría. (2014, p.44)

Sin embargo, el riesgo de auditoría se compone de:

Figura 6 Riesgo de auditoría



Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

2.2.29.1 Riesgo de incorrección material

Cuando hay error material, corresponde al riesgo de que los estados financieros estén físicamente incorrectos, previo a la auditoría. Como lo menciona el autor Espino: “(...) los riesgos de incorrección material pueden estar relacionados con: los estados financieros en su conjunto, las afirmaciones respecto a determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar” (2014, p.44).

2.2.29.1.1 Riesgo de control

El riesgo de control es el que está asociado con que no existan controles o que los haya y no estén bien diseñados o que no se encuentren muy implementados, creando de esta manera riesgos potenciales de errores. La IFAC indica que:

Identificará los riesgos a través del proceso de conocimiento de la entidad y de su entorno, incluidos los controles relevantes relacionados con los riesgos, y mediante la consideración de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros. (2008, p.6)

2.2.29.1.2 Riesgo inherente

El riesgo inherente es el que existe en las actividades y operaciones de la entidad, independientemente de los controles aplicados. Según la IFAC indica que:

(...) El control interno, por muy eficaz que sea, sólo puede proporcionar a la entidad una seguridad razonable del cumplimiento de sus objetivos de información financiera. La probabilidad de que se cumplan se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno. (2008, p.19)

Es decir, estos riesgos van asociados con la naturaleza de las actividades económicas, así como la del volumen tanto de transacciones como de productos y/o servicios y errores del capital humano.

2.2.29.2 Riesgo de detección

Es el riesgo asociado y que asume el auditor sobre los procedimientos desarrollados por él de que no sean suficientes buenos para reducirlo a un nivel aceptablemente bajo. Según indica el autor Espino: “El riesgo de que la aplicación de los procedimientos del licenciado en Contaduría pueda llevarle a concluir que no existen omisiones o errores importantes cuando, en realidad, estas omisiones o errores sí existen” (2014, p.169).

2.2.30 Evidencia de auditoría

La evidencia de auditoría es la información recolectada por el auditor, la cual tiene que ser suficiente y adecuada, esto quiere decir que debe ser de manera cuantitativamente suficiente y cualitativamente adecuada, que sea fiable como para que este pueda emitir una opinión. Según indica la IFAC la evidencia de auditoría es:

(...) Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información. (2008, p.2)

Es importante mencionar que la evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión del auditor o el informe de auditoría. La evidencia puede ser dada por algún experto o evidencia obtenida y evaluada por el auditor.

2.2.31 Responsabilidad del auditor en relación con las estimaciones contables

La responsabilidad del auditor en relación con las estimaciones contables es que debe determinar con suficiente y adecuada evidencia de auditoría que las estimaciones contables sean correctas y aplicables según el marco de información financiera aplicable, en este caso sería la legislación de Costa Rica y las Normas Internacionales de Información Financiera. Según la IFAC: “El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información revelada en los estados financieros relativa a las estimaciones contables se adecua a los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable” (2008, p.7).

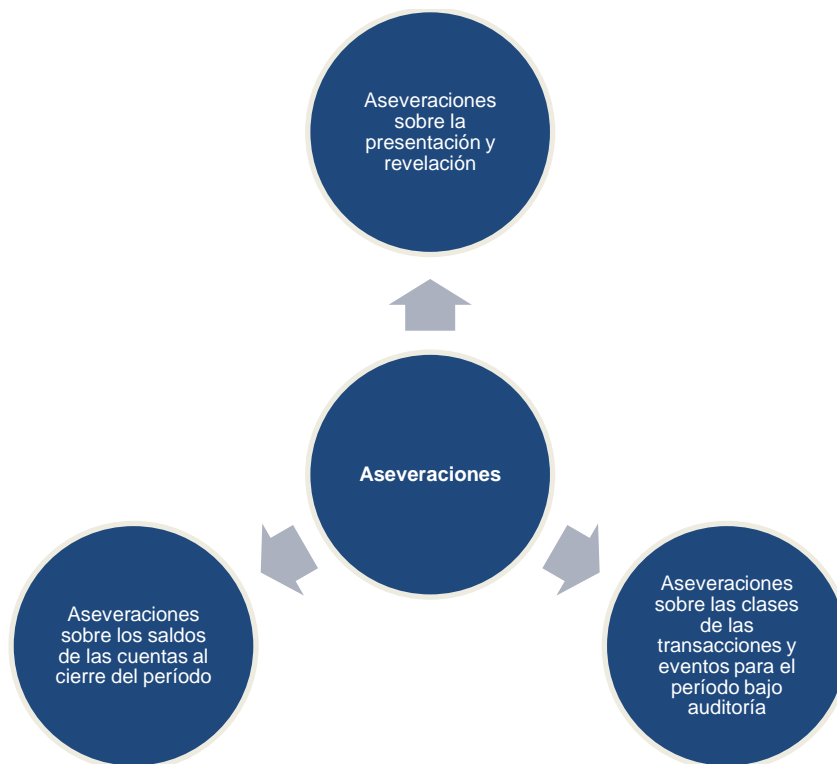
2.2.32 Aseveraciones de auditoría

Las aseveraciones son las acciones que la administración hace de manera implícita o explícita acerca del reconocimiento, medición, presentación y revelación de los diversos elementos de los estados financieros y revelaciones relacionadas.

Al manifestar que los estados financieros son conformes con el marco de información financiera aplicable, la dirección, implícita o explícitamente, realiza afirmaciones en relación con el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los distintos elementos de los estados financieros y de la correspondiente información a revelar. (p.A110)

Las aseveraciones utilizadas para considerar los diferentes tipos de posibles errores que pueden ocurrir, caen dentro de las siguientes tres categorías y pueden tomar las siguientes formas:

Figura 7 Aseveraciones



Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

2.2.32.1 Aseveraciones sobre las clases de las transacciones y eventos para el período bajo auditoría

Dentro de las afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos durante el periodo objeto de auditoría se encuentran:

- **Ocurrencia:** Las transacciones y eventos que han sido registrados son reales y están relacionadas con la entidad. Según indica la IFAC: “Las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad” (2008, p. A111).
- **Integridad:** todas las transacciones y eventos que debieron haber sido registrados, han sido registrados. Según indica la IFAC: “Se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse” (2008, p.A111).
- **Exactitud:** el importe y otros datos relacionados con las transacciones y eventos registrados, han sido registrados apropiadamente. Según indica la IFAC: “Las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente” (2008, p.A111).
- **Corte de operaciones:** las transacciones y eventos han sido registrados en el período contable correspondiente. Según indica la IFAC: “Las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto” (2008, p.A111).
- **Clasificación:** las transacciones y eventos han sido registrados en las cuentas apropiadas. Según indica la IFAC: “Las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas” (2008, p.A111).

2.2.32.2 Aseveraciones sobre los saldos de las cuentas al cierre del período

Dentro de las aseveraciones sobre los saldos de las cuentas al cierre del período se encuentran:

- **Existencia:** Las transacciones y eventos son reales y existe información o documentación que la soporte. Según indica la IFAC: “los activos, pasivos y el patrimonio neto existen” (2008, p.A111).
- **Derechos y obligaciones:** la entidad mantiene o controla los derechos sobre los activos y los pasivos son obligaciones de la entidad. Según indica la IFAC: “la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad” (2008, pA111).
- **Integridad:** todos los activos, pasivos y capital que deberían haber sido registrados, han sido registrados, y todas las revelaciones relacionadas que debieron haber sido incluidas en los estados financieros, han sido incluidas. Según indica la IFAC: “Se han registrado todos los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio neto que tenían que registrarse” (2008,p.A111).
- **Valoración e imputación:** los activos, pasivos y capital están incluidos en los estados financieros con los montos apropiados y cualquier ajuste por valuación y distribución está debidamente registrado. Según indica la IFAC: “los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante ha sido adecuadamente registrado” (2008, p.A111).

2.2.32.3 Aseveraciones sobre la presentación y revelación

Dentro de las aseveraciones sobre los saldos de las cuentas al cierre del período se encuentran:

- **Ocurrencia y derechos y obligaciones:** los eventos, transacciones y otros asuntos revelados han ocurrido y conciernen a la entidad. Según indica la IFAC: “los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad” (2008, p.A111).
- **Clasificación y comprensibilidad:** la información financiera está presentada y descrita apropiadamente, y las revelaciones están expresadas claramente. Según indica la IFAC: “La información financiera se presenta y describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad” (2008, p.A111).
- **Integridad:** todas las revelaciones que deben ser incluidas en los estados financieros han sido incluidas. Según indica la IFAC: “se ha incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse” (2008, p.A111).
- **Exactitud y valoración:** la información financiera y otro tipo de información están reveladas razonablemente y por los montos apropiados. Según indica la IFAC: “La información financiera y la otra información se muestran fielmente y por las cantidades adecuadas” (2008, p.A111).

2.2.33 Control interno

El control interno corresponde a todas aquellas políticas y procedimientos establecidos por la entidad para estandarizar procesos y tener mayor control con el fin de llevar el negocio de manera eficiente y eficaz, evitando riesgos significativos durante el giro del negocio. El autor Santillana indica que el control interno ayuda a:

(...) asegurar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera y presupuestal, y la complementaria administrativa y operacional; promover la eficiencia operativa; y estimular el acatamiento y adhesión a la legislación, normatividad y a las políticas prescritas por la administración. (2015)

El control interno está basado en cinco componentes expuestos en el COSO, los cuales son: el ambiente de control, el establecimiento de objetivos, la identificación de acontecimientos, la evaluación de riesgos, la respuesta al riesgo, las actividades de control, la información y comunicación y la supervisión (monitoreo), los cuales deben estar alineados a los controles internos diseñados por la empresa en estudio.

2.2.34 COSO III

Corresponde a un reporte emitido por el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, conocido como COSO, que publicó el *Internal Control - Integrated Framework*. Según indica Santillana, el COSO fue diseñado:

(...) con el propósito de coadyuvar y asistir a todo tipo de entidades en el desarrollo de sus sistemas de control interno... han sido utilizados y aplicados por innumerables entidades al incorporarlos en sus políticas, procedimientos, reglas y regulaciones con la intención de obtener un mejor control de sus actividades (...). (2015, p.34)

Con el propósito de facilitar a las empresas a evaluar y mejorar sus sistemas de control interno, desde entonces esta metodología se incorporó en las políticas, reglas y regulaciones, y ha sido utilizada por muchas compañías para mejorar sus actividades de control hacia el logro de sus objetivos. Santillana indica que:

El control interno está integrado de cinco componentes y diecisiete principios que representan los conceptos asociados con cada componente. Debido a que los principios emanan directamente de los componentes, una entidad puede alcanzar un efectivo control interno con la aplicación de esos principios. (2015, p.79)

Como menciona el autor, el COSO se compone de cinco componentes y diecisiete principios que se encuentran ilustrados en la siguiente figura:

Figura 8 Componentes del COSO



Fuente: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013, p.5)

2.2.35 Ambiente de control

El ambiente de control proporciona una atmósfera en la que la gente realiza sus actividades y lleva a cabo sus responsabilidades de control, establece el buen ejemplo a seguir en los altos niveles de la entidad, influyendo en la conciencia de control de su gente. Según indica Estupiñán: “El ambiente de control o control circundante es la base de los demás componentes de control a proveer disciplina y estructura para el control (...)” (2015, p.30).

Es el fundamento de todos los demás componentes del control interno, proporcionando disciplina y estructura. Los factores del ambiente de control incluyen la integridad, valores éticos y la competencia (capacidad) de la gente de la entidad; la ideología y el estilo de operación de la administración; la manera en que la administración asigna autoridad y responsabilidad; la forma en que la administración organiza y desarrolla a su gente.

2.2.36 Evaluación del riesgo

La evaluación del riesgo es el componente del control interno de la entidad que involucra identificar y analizar riesgos (internos y externos) relevantes en el logro de los objetivos de negocios y de los relacionados con los estados financieros confiables. Según indica en AUDITOOOL:

Este proceso debe incluir la evaluación de la probabilidad de que ocurra un riesgo, el impacto que causaría y la importancia del riesgo. Es importante estimar la probabilidad de ocurrencia de los riesgos identificados con el fin de calcular posibles pérdidas. (2014)

Para propósitos del control interno sobre los informes financieros, el alcance de la actividad de evaluación del riesgo se ve limitado a la identificación, análisis y

administración de riesgos relevantes en la preparación de los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad, generalmente aceptados.

2.2.36.1 Identificar riesgos y evaluarlos

Es importante para la administración, identificar los riesgos y evaluarlos, ya que toda actividad enfrenta a múltiples de ellos y nunca existe la certeza de abarcarlos en su totalidad, es importante que se tenga el conocimiento de los objetivos establecidos por la entidad, ya que sin los objetivos es difícil hacer propuestas efectivas de gestión de los riesgos. Según indica en Auditool:

Este proceso debe incluir la evaluación de la probabilidad de que ocurra un riesgo, el impacto que causaría y la importancia del riesgo. Es importante estimar la probabilidad de ocurrencia de los riesgos identificados con el fin de calcular posibles pérdidas. (2014)

Para propósitos del control interno sobre los informes financieros, el alcance de la actividad de evaluación del riesgo se ve limitado a la identificación, análisis y administración de riesgos relevantes en la preparación de los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad, generalmente aceptados. Para la entidad existen dos tipos de riesgos:

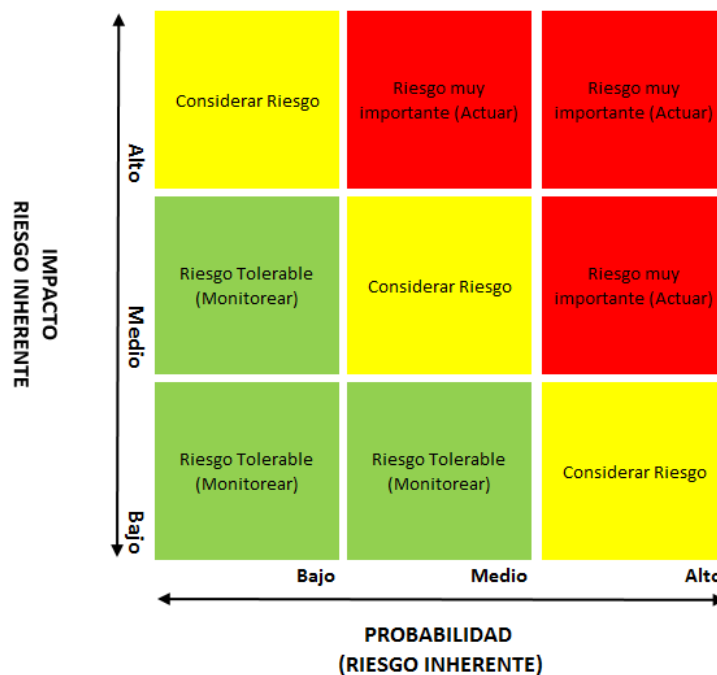
2.2.36.1.1 Riesgo inherente

Es el riesgo existente ante la ausencia de acciones y controles que puedan alterar la probabilidad de impacto del mismo, en esta etapa del riesgo es en la que se aplica su evaluación. Según la IFAC indica que: “Es el riesgo intrínseco de la actividad que se analiza sin considerar la existencia de los controles existentes o que se puedan implantar para mitigarlo” (2008, p.376).

La probabilidad inherente es que ocurra un evento no deseado sin considerar las acciones y controles, y el impacto inherente es sin considerar las acciones y controles. “Es la posibilidad de que el riesgo se materialice en un quebranto. Aquí hemos de considerar la frecuencia con la que teóricamente podrían llegar a producirse pérdidas de no existir controles que mitiguen los riesgos” (p.377).

Por medio de una matriz (Imagen 2) se debe evaluar probabilidad de que ocurra versus impacto.

Figura 9 Probabilidad vs impacto del riesgo



Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

2.2.36.1.2 Riesgo residual

Es el riesgo que persiste luego de implantar controles y acciones para mitigarlo. Como indica el autor Fonseca: “El riesgo residual refleja el riesgo que queda una vez que se han implantado de manera eficaz las acciones para mitigar el riesgo inherente” (2013, p.302).

Una vez identificado el riesgo, es importante conocer las acciones que se pueden tomar de acuerdo con las necesidades y tolerancia al riesgo de la entidad. Como indica el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* en 2013, el riesgo se puede:

- Evitarlo: se elimina la actividad que genera el riesgo.

“Exiting the activities giving rise to risk; may involve exiting a product line, declining expansion to a new geographical market, or selling a division. [Salir de las actividades que generan riesgo; puede implicar salir de una línea de productos, declinar la expansión a un nuevo mercado geográfico o vender una división]”. (p.75)

- Asumirlo: no toman acciones que afecten el impacto y probabilidad de ocurrencia del riesgo.

“No action is taken to affect risk likelihood or impact. [No se toman medidas para afectar la probabilidad o el impacto del riesgo]”. (p.75)

- Reducirlo: se reduce el impacto, la probabilidad de ocurrencia o ambas.

“Action is taken to reduce risk likelihood or impact, or both; typically involves any of myriad everyday business decisions. [Se toma acción para reducir la probabilidad o el impacto del riesgo, o ambos; por lo general implica cualquiera de las innumerables decisiones comerciales cotidianas].” (p.76)

- Compartirlo: se reduce el impacto, la probabilidad de ocurrencia al transferir o compartir una porción del riesgo. Como menciona el autor:

Reducing risk likelihood or impact by transferring or otherwise sharing a portion of the risk; common techniques include purchasing insurance products (...),

[Reducir la probabilidad o el impacto del riesgo transfiriendo o compartiendo una parte del riesgo; Las técnicas comunes incluyen la compra de productos de seguros (...)]. (p.76)

2.2.37 Actividades de control

Las actividades de control son todas aquellas acciones que realiza la entidad para mitigar algún riesgo, estas son indispensables para el logro de objetivos de manera eficiente y eficaz, algunas actividades de control pueden ser aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, seguridad de los activos, desempeño de las operaciones, segregación de funciones. “Las actividades de control conforman una parte fundamental de los elementos de control interno. Estas actividades están orientadas a minimizar los riesgos que dificultan la realización de los objetivos generales de la organización” (AUDITTOOL, 2014).

Como se menciona en el párrafo anterior, las actividades de control nos ayudan a minimizar los riesgos, es importante conocer las categorías de controles, ya que existen los riesgos preventivos, de detección y correctivos.

2.2.38 Información y comunicación

Parte importante de los componentes del COSO indica que la información es parte importante del control interno de la entidad, el cual consiste en identificar, recopilar y comunicar lo pertinente en tiempo y forma que permitan cumplir a cada empleado con sus responsabilidades. Esta es importante para las tomas de decisiones por parte de la administración. Como indica el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission:

Management obtains or generates and uses relevant and quality information from both internal and external sources to support the functioning of internal

control. Communication is the continual, iterative process of providing, sharing, and obtaining necessary information. [La gerencia obtiene o genera y utiliza información relevante y de calidad de fuentes internas y externas para respaldar el funcionamiento del control interno. La comunicación es el proceso continuo e iterativo de proporcionar, compartir y obtener la información necesaria]. (2013, p.105)

Es importante que la información sea de calidad, esto quiere decir que los diferentes sistemas de información toman gran importancia en este ámbito, ya que debe tener la capacidad de generar información con contenido, es decir, que genera la información necesaria. Otro aspecto significativo es que se genere información de manera oportuna, es decir, la información en el momento que la administración la requiera, además que la información se encuentre actualizada y exacta.

2.2.39 Monitoreo

Dicho componente tiene como finalidad comprobar que los de control interno estén presentes y funcionando, en los que la organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas. Según indica el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*:

Ongoing evaluations, separate evaluations, or some combination of the two are used to ascertain whether each of the five components of internal control, including controls to effect the principles within each component, is present and functioning. [Las evaluaciones en curso, las evaluaciones por separado o alguna combinación de ambas se utilizan para determinar si cada uno de los cinco componentes del control interno, incluidos los controles para aplicar los principios dentro de cada componente, está presente y en funcionamiento]. (2013, p.139)

Es importante mencionar que en dicha actividad de monitoreo, la organización evalúa y comunica deficiencias de control interno de manera adecuada a aquellos grupos responsables de tomar la acción correctiva, incluyendo la alta dirección y el consejo de administración, según sea apropiado.

2.2.40 Ley Sarbanes Oxley (SOX)

Es la ley que regula las funciones financieras contables y de auditoría y penaliza en una forma severa, el crimen corporativo y de cuello blanco. Como indican los autores Tapia, Rueda de León & Silva: “La Ley Sarbanes-Oxley estableció normas específicas para endurecer los controles en las empresas, particularmente en lo relacionado con la obligación de certificar los estados financieros y sus procesos de elaboración y evaluación de los controles internos” (2017, p.6).

Debido a los múltiples fraudes, la corrupción administrativa, los conflictos de interés, la negligencia y la mala práctica de algunos profesionales y ejecutivos que, conociendo los códigos de ética, sucumbieron ante el atractivo de ganar dinero fácil y a través de empresas y corporaciones, engañando a socios, empleados y grupos de interés, entre ellos sus clientes y proveedores.

2.2.41 PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board)

La PCAOB es una entidad estadounidense que regula a las entidades que brindan servicios de auditoría financiera o a los contadores públicos, dicha entidad es regulatoria y establecida por la Ley SOX. Como indica Fonseca: “Es responsable de supervisar y regular a todas las firmas de contabilidad pública registradas que auditan a emisores, es decir, compañías que tienen valores registrados ante la SEC” (2013, p.248).

2.2.42 SEC (Securities and Exchange Commission)

La SEC (Comisión de Bolsa y Valores de EE. UU) es un organismo que protege a los inversores, mantiene los mercados justos, ordenados y eficientes, y facilita la formación de capital. Como indica U.S. Securities and Exchange Commission:

The SEC oversees the key participants in the securities world, including securities exchanges, securities brokers and dealers, investment advisors, and mutual funds. Here the SEC is concerned primarily with promoting the disclosure of important market-related information, maintaining fair dealing, and protecting against fraud. [La SEC supervisa a los participantes clave en el mundo de los valores, incluidas las bolsas de valores, agentes y corredores de valores, asesores de inversión y fondos mutuos. Aquí, la SEC se ocupa principalmente de promover la divulgación de información importante relacionada con el mercado, mantener un trato justo y proteger contra el fraude]. (2013)

2.2.43 Naturaleza de los controles

La naturaleza de los controles varía en cómo ellos trabajan o quién los ejecuta, entre ellos se encuentran:

2.2.43.1 Controles manuales

Los controles manuales son aquellos ejecutados manualmente, no mediante la tecnología, sino por una persona. Como indica el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission:

Purchase orders (POs) must be approved by the appropriate buyer who is in charge of signing the PO. The buyer reviews the PO for various items, including

any items out of policy, such as excessive price discounts, inaccurate calculations, and amounts over the purchasing agents authorization limits, etc. [Las órdenes de compra (PO) deben ser aprobadas por el comprador apropiado que está a cargo de firmar la orden de compra. El comprador revisa la orden de compra para varios artículos, incluidos los artículos fuera de la política, como descuentos excesivos en los precios, cálculos imprecisos y montos superiores a los límites de autorización de los agentes compradores, etc.]. (p.84)

2.2.43.2 Controles automatizados

Los controles automatizados son actividades ejecutadas totalmente mediante la tecnología (por ejemplo, funciones de control automatizadas programadas en software informático). Como indica el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*:

Management should understand which aspects of technology (infrastructure, security, technology acquisition, development, and maintenance processes) are important to the continued, proper operation of the technology and any associated automated controls. [La gerencia debe comprender qué aspectos de la tecnología (infraestructura, seguridad, adquisición de tecnología, desarrollo y procesos de mantenimiento) son importantes para el funcionamiento continuo y adecuado de la tecnología y cualquier control automatizado asociado]. (2013, p.94)

2.2.44 Enfoque de los controles

Los controles son implementados según el enfoque que se le deba dar y el riesgo que se desea cubrir, existen los siguientes:

2.2.44.1 Preventivo

Controles que tienen el objetivo de impedir que ocurran errores o fraudes que puedan dar lugar a un error en los estados financieros. Como indica el *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*:

A preventive control is designed to avoid an unintended event or result at the time of initial occurrence (e.g., upon initially recording a financial transaction or upon initiating a manufacturing process). [Un control preventivo está diseñado para evitar un evento o resultado no intencionado en el momento de la aparición inicial (por ejemplo, al registrar inicialmente una transacción financiera o al iniciar un proceso de fabricación)]. (2013, p.93)

2.2.44.2 De detección

Controles que tienen el objetivo de detectar errores o fraudes que ya hayan ocurrido y que podrían dar lugar a un error en los estados financieros. Como indica el *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*:

A detective control is designed to discover an unintended event or result after the initial processing has occurred but before the ultimate objective has concluded (e.g., issuing financial reports or completing a manufacturing process). [Un control de detección está diseñado para descubrir un evento o resultado no deseado después de que se haya producido el procesamiento inicial pero antes de que el objetivo final haya concluido (por ejemplo, emitir informes financieros o completar un proceso de fabricación)]. (2013, p.88)

2.2.45 Tipos de los controles

Según el COSO, los controles se pueden clasificar en:

2.2.45.1 Verificación

Comparan dos o más elementos entre sí o un elemento con una política y realizan una acción de seguimiento cuando dos de ellos no coinciden o el elemento no es consistente con la política.

Verifications compare two or more items with each other or compare an item with a policy, and perform a follow-up action when the two items do not match or the item is not consistent with policy (...) verifications generally address the completeness, accuracy, or validity of processing transactions. [Las verificaciones comparan dos o más elementos entre sí o comparan un artículo con una política, y realizan una acción de seguimiento cuando los dos artículos no coinciden o el artículo no es coherente con la política (...) las verificaciones generalmente abordan la integridad, exactitud o validez de las transacciones de procesamiento. (p.92)

2.2.45.2 Autorización y aprobación

Una autorización afirma que una transacción es válida (es decir, representa un evento económico real o está dentro de la política de una entidad), normalmente asume la forma de una aprobación mediante una administración de más alto nivel o una determinación de que la transacción es válida. Como indica el *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*:

An authorization typically takes the form of an approval by a higher level of management or of verification and a determination if the transaction is valid. For example, a supervisor approves an expense report after reviewing whether the expenses seem reasonable and within policy. [Una autorización normalmente toma la forma de una aprobación por un nivel superior de gestión o de verificación y una determinación si la transacción es válida. Por ejemplo, un supervisor aprueba un informe de gastos después de revisar si los gastos parecen razonables y dentro de la política]. (2013, p.92)

2.2.45.3 Controles y conteos físicos

El control consiste en mantener los activos vigilados para evitar robos, además de las tomas físicas para activos fijos e inventario. Como indica el *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*:

Equipment, inventories, securities, cash, and other assets are secured physically (e.g., in locked or guarded storage areas with physical access restricted to authorized personnel) and are periodically counted and compared with amounts shown on control records. [Los equipos, inventarios, valores, efectivo y otros activos están asegurados físicamente (por ejemplo, en áreas de almacenamiento vigiladas o bloqueadas con acceso físico restringido al personal autorizado) y se cuentan y comparan periódicamente con las cantidades que se muestran en los registros de control]. (2013, p.92)

2.2.45.4 Controles bajo IUC

Son actividades de control sobre los procesos para llenar, actualizar y mantener la exactitud, integridad y validez de IUC, de modo que sea lo suficientemente confiable para este propósito. Como indica el *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*:

Control activities over the processes to populate, update, and maintain the accuracy, completeness, and validity of this data are put in place by the organization. [Las actividades de control sobre los procesos para añadir información, actualizar y mantener la precisión, integridad y validez de estos datos que son implementados por la organización]. (2013, p.92)

2.2.45.5 Conciliaciones

Comparan dos o más elementos de datos y si se identifican diferencias, se toman medidas para que los datos coincidan. Como indica el *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*:

For example, a reconciliation is performed over daily cash flows with net positions reported centrally for overnight transfer and investment. Reconciliations generally address the completeness and/or accuracy of processing transactions. [Por ejemplo, se realiza una conciliación de los flujos de efectivo diarios con las posiciones netas informadas centralmente para la transferencia e inversión a un día. Reconciliaciones en general abordar la integridad y / o precisión de las transacciones de procesamiento]. (2013, p.93)

2.2.45.6 Controles con un elemento de revisión

Los controles con un elemento de revisión son aquellos que tiene la administración sobre las revisiones realizadas por la administración u otros, de las estimaciones y otros tipos de información financiera en cuanto a la razonabilidad, requieren juicio, conocimiento y experiencia. Estas revisiones típicamente implican comparar los importes registrados con las expectativas de los revisores con base en su conocimiento y experiencia. El conocimiento del revisor se basa, por una parte, en el historial y por otra, quizá dependan de examinar los reportes y documentos subyacentes. Como indica el *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*:

Management normally uses judgment to select and develop supervisory controls over higher risk transactions. For instance, a supervisor may review whether an accounting clerk performs a reconciliation according to policy. [La gerencia normalmente utiliza el juicio para seleccionar y desarrollar controles de supervisión sobre transacciones de mayor riesgo. Por ejemplo, un supervisor puede revisar si un empleado de contabilidad realiza una conciliación de acuerdo con la política]. (2013, p.93)

2.2.46 IPE (Información Producida por la Entidad)

El IPE, que significa información producida por entidad, es la que brinda la entidad a los auditores, los cuales se basan en probar que esta sea íntegra y exacta. La IFAC indica que:

La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información puede llevarse a cabo conjuntamente con el propio procedimiento de auditoría aplicado a la información, cuando la obtención de dicha evidencia de auditoría forma parte integrante de dicho procedimiento. (2008, p.13)

2.2.47 IUC (Información Utilizada por la Entidad)

La información utilizada por la entidad es aquella que la entidad utiliza para crear sus reportes, la mayoría del tiempo es obtenida por algún sistema de información y puede estar sujeta a controles específicos de TI.

(...) por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación. (p.9)

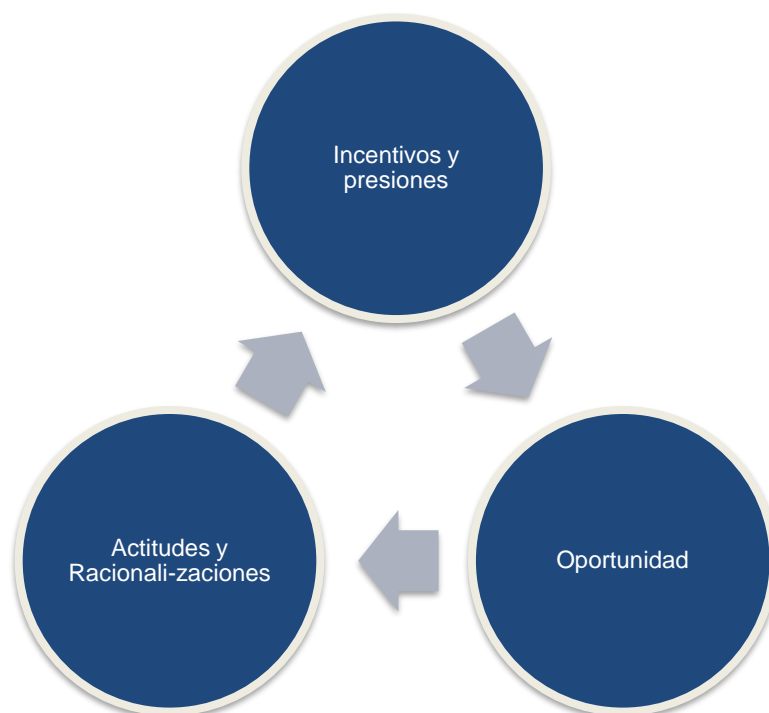
2.2.48 Fraude

El fraude es un acto cometido por una persona, una entidad o institución que realizan de manera ilegal o incorrecta con el objetivo de obtener algún beneficio económico o político. Como indica el autor Doig:

(...) fraud has been associated with a range of orthodox activities or transactions covered by various laws, with the word "fraudulently" added to legislation to distinguish between lawful and unlawful aspects of the same activity. [(...) el fraude se ha asociado con una serie de actividades o transacciones ortodoxas cubiertas por varias leyes, con la palabra "fraudulentamente" añadida a la legislación para distinguir entre aspectos legales e ilegales de la misma actividad]. (2013, p.19)

El COSO indica que existen tres situaciones por las cuales puede existir un fraude. Entre ellas se haya que las personas encuentren un incentivo y una presión, la oportunidad y la actitud, y la racionalidad. Como indica *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*:

Figura 10 Triángulo de fraude



Elaborado por: Natalia Baltodano

Fuente: *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013)*

2.2.49 Entendimiento de los controles existentes

Es importante para la investigación, el conocimiento de las actividades de controles relevantes, ya que es necesario valorar los riesgos y determinar las actividades de control existentes en las diferentes áreas, por lo que se detallarán los procedimientos existentes de Electric CR, S.A., del área de contabilidad financiera, procesos del activo fijo, procesos de los gastos, nómina, ingresos, tesorería e inventario, por lo que se realizó una entrevista con los encargados de cada área para mayor entendimiento de la entidad, como indica la *Public Company Accounting Oversight Board*:

Under the proposed standard, the auditor would specifically identify major classes of transactions and significant processes before identifying the controls to test. [Según el estándar propuesto, el auditor identificaría específicamente las principales clases de transacciones y procesos significativos antes de identificar los controles para evaluar]. (2007, p.6)

2.2.49.1 Proceso de contabilidad financiera

La administración realizar los siguientes procedimientos de control:

- El sistema de contabilidad, es una solución tecnológica que integra todos los procesos de negocio de la empresa mediante una administración centralizada, tiene niveles de seguridad y cada persona tiene definido su perfil y permisos de usuario, en este caso, la entidad cuenta con el sistema contable SAP, además, que poseen un sistema de aprobaciones llamado *work flow*.
- Las cuentas de bancos, cuentas por cobrar y pagar (proveedores, clientes y filiales), inventarios, adelantos a proveedores, gastos pagados por adelantado, mercadería en tránsito y recepción de órdenes de compra cuenta con un auxiliar. Estas son conciliadas en los primeros 15 días del mes siguiente de cierre y se archivan por separado en cada tipo de cuenta.
- Todas las conciliaciones bancarias son revisadas contra el estado de cuenta en forma mensual y debe contar con el visto bueno del gerente de contabilidad.
- Las cuentas por cobrar, cuentas por pagar son conciliadas contra el auxiliar y las cuentas entre filiales contra el estado de cuenta que estas envían fichas.

- En las cuentas por cobrar, pagar y bancos, las conciliaciones son realizadas por una persona diferente a su responsable. Son revisadas por el gerente de contabilidad. Cualquier diferencia es revisada e investigada con el propósito de conocer las razones que dieron con dicha discrepancia.
- Cualquier ajuste producto de la conciliación de auxiliares cuentas debe contar con la documentación de respaldo y con copia de la conciliación y una vez ingresada al sistema el respectivo asiento debe ser autorizado por el gerente de contabilidad.

Existen controles claves que para distintos procesos para:

2.2.49.1.1 Cheques

- Un analista contable registra las facturas de pago a proveedores, mediante este movimiento se genera el *voucher*.
- Posteriormente con esta información, la tesorera confecciona los cheques o transferencias.
- El gerente de contabilidad revisa una muestra de los cheques y transferencias. Dicha muestra se determina con ayuda de la función aleatoria de Excel. La determinación de la muestra queda documentada.
- El director financiero firma el cheque o las transferencias. En caso de estar ausente, la aprobación final deberá ser realizada por dos directores de la compañía.

2.2.49.1.2 Notas de crédito para clientes

- Son elaboradas por la gerencia de facturación.
- Aprobadas por la gerencia de ventas.
- Autorizadas por el director financiero.

La administración, en general, controla la antigüedad de las partidas en conciliación, principalmente la relacionada con bancos, los cheques pendientes de cambio con una antigüedad mayor a tres meses se les da seguimiento del motivo del atraso de cambio, en el caso de que el cheque se encuentre en cartera se procede a anularlo, los casos más frecuentes corresponden a liquidaciones laborales.

En cuanto a otras cuentas, las partidas en conciliación son analizadas y corregidas en cuanto se tenga claro la causa que generó dicha diferencia. Adicionalmente, se toman las acciones correctivas relacionadas con el procedimiento o modificaciones en el sistema de informática en caso de ser necesario.

Las cuentas puente son conciliadas al final del mes y se realiza un análisis por la persona encargada, respecto a la razonabilidad del remanente en la cuenta. Los asientos contables manuales son preparados por el analista de contabilidad, revisados por la gerente de contabilidad y aprobados por el gerente financiero.

Mensualmente, los estados financieros son revisados y analizados por la gerencia de contabilidad y el director financiero. Las estimaciones de cuentas de dudoso cobro son revisadas mensualmente y estimación de obsolescencia de manera trimestral. Las estimaciones calculadas por la administración son registradas en los estados financieros. Las modificaciones en las estimaciones contables son aprobadas por el gerente financiero.

2.2.49.1.3 Transacciones con partes relacionadas

Todo tipo de transacción que se dé con partes relacionadas debe tener el correspondiente soporte legal, tales como facturas, notas de débito o crédito, las principales transacciones son de compra y venta de productos. Las órdenes de compra son autorizadas por la dirección de logística.

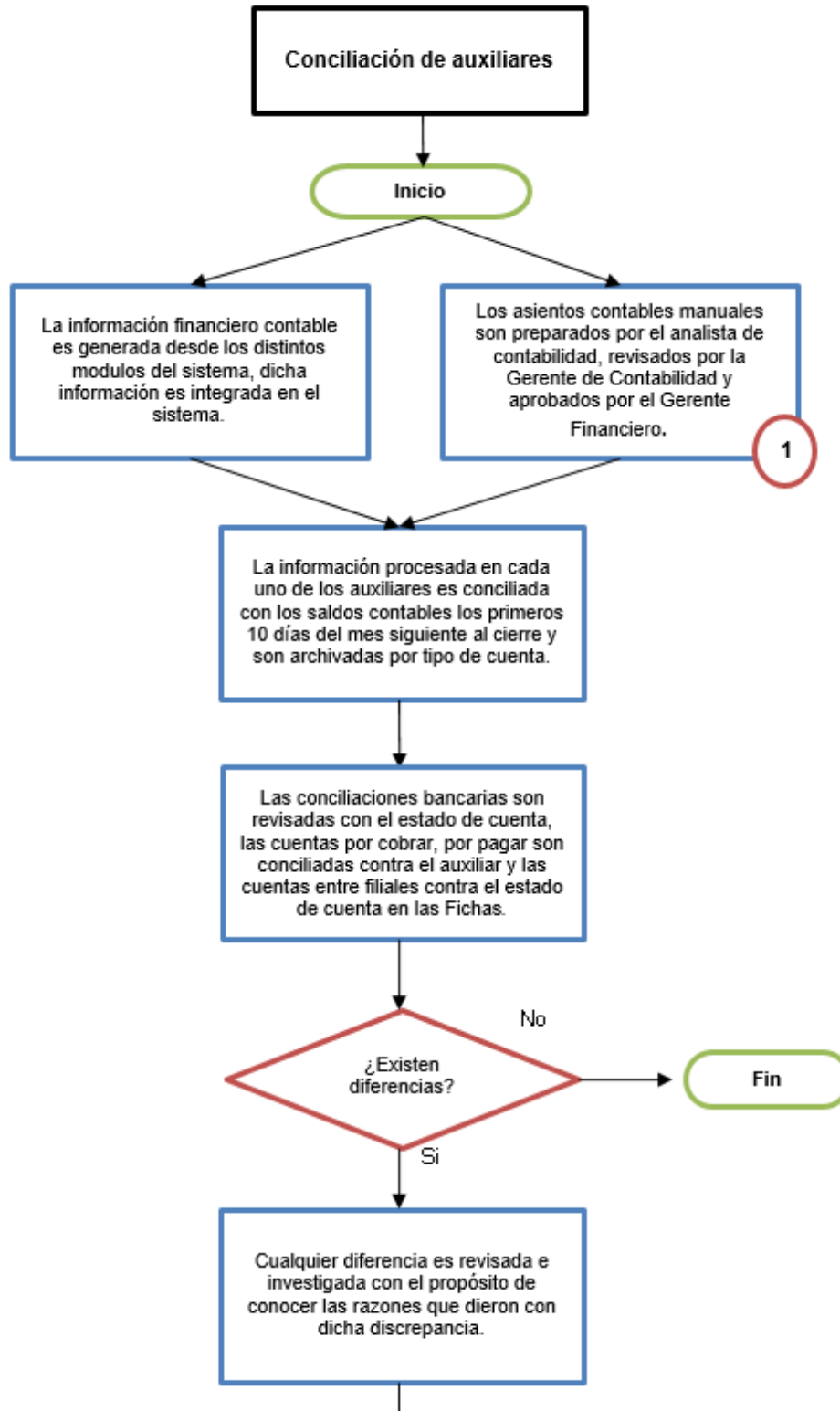
Una vez que la filial haya facturado y llegue la respectiva factura a poder de la entidad, se debe registrar la mercadería como producto en tránsito. Una vez que se reciba el producto, se procede a realizar la liquidación. Cuando se reporta el ingreso de productos a la bodega se realiza el registro contable en la cuenta de inventarios contra la cuenta por pagar a la filial y la liquidación de la cuenta en tránsito.

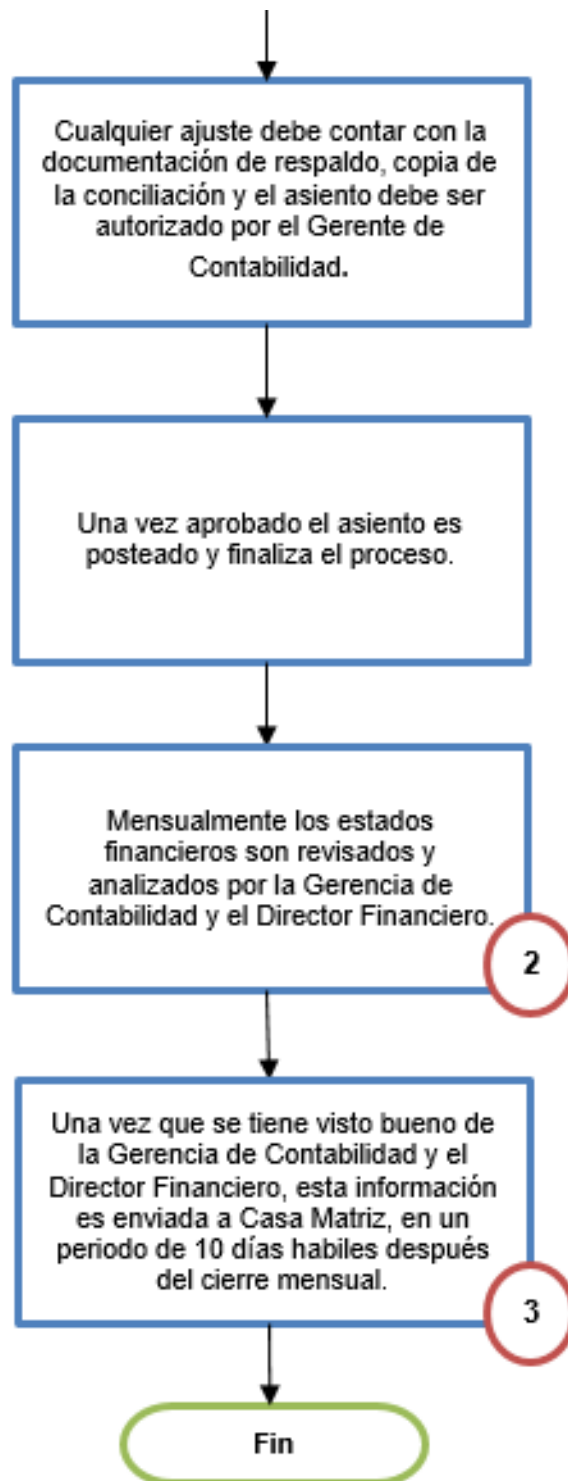
Mensualmente, las filiales (México, Colombia, junto con otras) envían el estado de cuenta por cobrar a la compañía, en el lapso de tres días se debe conciliar, con el propósito de revisar cualquier discrepancia, de haber alguna diferencia, se debe investigar y conciliar los datos, ya que la información que es ingresada en el sistema deben tener el mismo monto, es decir, las cuentas por cobrar de la filial deben ser iguales a las cuentas por pagar que se reportan.

Las conciliaciones de las filiales son realizadas por el analista de contabilidad *junior* y autorizadas por el gerente de contabilidad.

A continuación, se mostrará un flujograma de los procesos de conciliaciones realizadas por la entidad:

Figura 11 Flujograma de conciliación de auxiliares





Elaborado por: Natalia Baltodano

Fuente: entrevista directa

2.2.49.2 Proceso de activo fijo

La administración realiza los siguientes procedimientos de control para las cuentas de activo fijo:

2.2.49.2.1 Adquisición de activos propiedad, planta y equipo

La adquisición de activos de propiedad, planta y equipo se da con una solicitud de cada director de área sobre las necesidades que se requieran, estas se encuentran ya presupuestadas y aprobadas previamente según los requerimientos que se hacen anualmente por cada responsable y presentadas a la dirección general como a casa matriz.

El responsable de cada área genera una solicitud de CAPEX por medio de la herramienta, en esta se especifica como mínimo, el nombre del activo, modelo, serie, y alguna otra especificación que lo identifique, luego es analizada según las necesidades de compras y presupuesto, luego es aprobada por el director financiero, director general y el director de área. Pasando luego al Departamento de Logística para generar la orden de compra, esta orden se le entrega nuevamente al director financiero, quien verifica la información y aprueba la compra.

Cuando se trata de pedidos especiales, se genera una orden de compra con base en un reporte del sistema de información. El tiempo de entrega para dichas órdenes se establece por el tiempo de entrega establecido por cada proveedor. Para las órdenes especiales, cuando se requiera, se especificará al proveedor por medio de correo electrónico, la dirección física donde debe embarcar dicha orden especial.

Luego de ingresado el activo, se procede a que el director de área verifique físicamente que sea el pedido solicitado y se inicia con el trámite de la factura por medio de la herramienta, el cuál recibe el Departamento de Contabilidad y procede con el proceso de registro en el sistema, en este se especifica el tipo de activo que

es y genera el número de placa, asignación al centro de costos y la vida útil estimada del activo.

Los terrenos, edificio y mejoras comprenden principalmente las oficinas centrales, lo que era antes la planta de producción y bodegas. Los inmuebles, maquinaria, mobiliario y equipo se registran a costos históricos menos la correspondiente depreciación acumulada.

2.2.49.2.2 Cálculo de la depreciación

La depreciación se calcula bajo el método de línea recta con base en la vida útil estimada de dichos activos, como se menciona a continuación:

Tabla 1 Depreciaciones

TIPO DE ACTIVO	VIDA ÚTIL
Hardware Equipo Cómpu	5 años
Edificios	50 años
Mejoras a Edificios	10 - 50 años
Maquinaria y Equipo Industrial	10 años
Moldes y Troqueles	10 años
Mobiliario y Equipo	10 años
Equipo de transporte	10 años
Otros Activos Fijos	3 – 15 años

Elaborado por: Natalia Baltodano

Fuente: departamento contable

2.2.49.2.3 Bajas de activos, propiedad, planta y equipo

Cuando se presentan bajas de activos, se genera una boleta con el número de activo, centro de costos y firmada por el responsable de cada área, quien es el que

verifica el estado y justifica las razones de la baja, esta boleta se envía a contabilidad para su respectivo retiro del activo en el sistema.

Las ganancias o pérdidas resultantes de la venta o retiro de activos fijos son determinadas al comparar el producto de la venta con el valor en libros y se reconocen en los resultados del periodo en que se realizan, cualquiera baja de activo debe ser aprobada por la gerencia financiera. Si la baja de activo se considera como “atípica o extraordinaria” debe ser aprobada por la gerencia general. Los costos de construcción e instalación son cargados a cuentas transitorias y transferidas a las respectivas cuentas de activo al concluir la construcción o instalación.

2.2.49.2.4 Bajas de activos, propiedad, planta y equipo

Se efectuará un análisis del valor recuperable de dichos activos, en el caso que los hechos y circunstancias indiquen un posible deterioro del valor de los activos a largo plazo, el cual es comparado con el valor en libros correspondiente. El valor recuperable es definido como el mayor entre el precio neto de venta y el valor de uso de cada activo.

El valor de uso es establecido en las proyecciones de flujos de efectivo descontados que surgen del uso continuo del activo y de su disposición al final de su vida útil. En el caso que se observe un deterioro en el valor real de los activos de propiedad, planta y equipo, se reconocerá una pérdida por deterioro en los resultados del año, esta será equivalente a la diferencia entre el valor en libros y el valor recuperable de los activos.

La compañía mantiene arrendamientos operativos en función financiera. En cuanto a los arrendamientos operativos, se revelan contratos de alquiler en los respectivos informes de auditoría, si aplican.

2.2.49.3 Proceso de cuenta de gastos

El proceso de compras comienza según la necesidad de cada área, donde el director de área es el que especifica qué gastar según el presupuesto.

2.2.49.3.1 Tipos de compras

- a) Las esporádicas, que son compras que no se tenían previstas como, por ejemplo: arreglos inesperados de alguna máquina, estas compras llevan la orden de compra firmada en primera instancia por el director de área y con el visto bueno de revisión de la gerencia financiera (la aprobación de gerente área, director de área a través del sistema *work flow*).
- b) Las compras específicas que son presupuestadas y previstas por la gerencia general.

2.2.49.3.2 Procesamiento de las órdenes de compra

Estas órdenes de compra son llevadas a logística que hace la orden de compra final (a través de sistema *work flow*) que es aprobada y verificada por la gerencia financiera. Una vez que se realiza la compra se le solicita al proveedor los documentos originales: facturas, lista de empaque (en el caso de mercaderías que amparan varios bultos), se verifica que los datos indicados en la factura coincidan con la orden de compra y se contacta a un transportista para confirmar la llegada de la misma. Se coordina el traslado de los productos comprados hasta Electric CR. (Control 1)

2.2.49.3.3 Detección de diferencias en precios

Si existen diferencias en precios, se liquida la importación con el precio de la lista de precios del proveedor correspondiente. Si las hay entre la cantidad recibida

físicamente y lo facturado, el responsable de Logística hace la liquidación contra la cantidad real recibida.

Si el producto comprado corresponde a un proveedor local, entonces este será responsable del envío de la mercadería al destino indicado en la orden de compra y para su recibo en Electric CR.

Cuando se detecta alguna inconformidad en el pedido, se procede de la siguiente manera:

- a) Problemas en la calidad o en el tipo de producto recibido, el reclamo lo realiza el Departamento de Logística.
- b) Diferencias entre lo facturado y las líneas recibidas, el responsable del área le notifica al responsable de logística sobre las diferencias detectadas y estos emiten un comunicado al proveedor, describiendo la diferencia detectada.

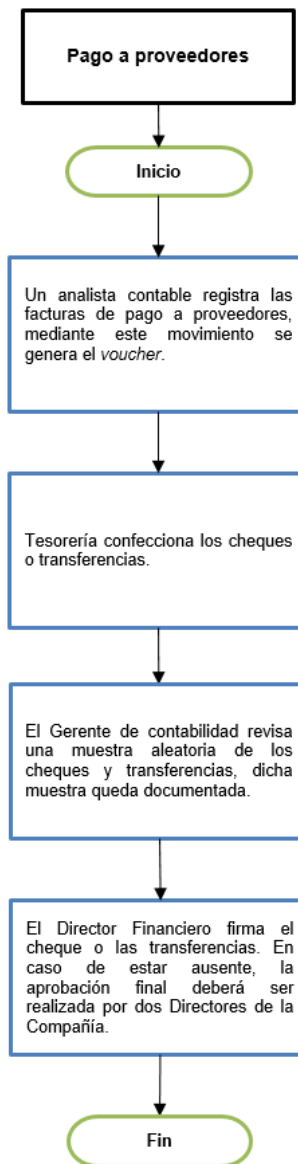
2.2.49.3.4 Proceso de desembolso a los proveedores

El proceso para el respectivo desembolso procede contra factura, donde la analista de contabilidad y de contabilidad *junior* reciben la factura, registra y genera un *voucher* donde se especifican las características y el medio de pago, si es por transferencia electrónica o por medio de cheque, este medio de pago se negocia con el cliente para hacerlo de la forma más efectiva y eficiente para cada una de las partes, una vez creado el *voucher*, es enviado a tesorería, que se encarga de hacer las transferencias o cheques, pasando la respectiva documentación al gerente de contabilidad que es el aprobador, finalizando con la aprobación del director financiero, quien firma el cheque o hace la autorización ante el banco para la transferencia.

Como política de la empresa se tiene estipulado hacer desembolsos 60 días después de recibir la factura; sin embargo, depende de la negociación con el proveedor se puede extender o minimizar el plazo.

A continuación, se mostrará un flujograma de los procesos para el pago a proveedores:

Figura 12 Flujograma pago a proveedores



Elaborado por: Natalia Baltodano

Fuente: departamento contable

2.2.49.3.5 Mantenimiento del archivo maestro

El mantenimiento del archivo maestro es por parte, tanto del interesado en realizar la compra, como tesorería y el departamento contable. Es decir, la persona interesada en efectuar la compra tiene respaldo de cada documento tramitado (queda registrado digital en *work flow*), de igual forma, el departamento contable tiene el respaldo de cada documento tramitado y pagado.

2.2.49.3.6 Monitoreo de los gastos

Se mantiene monitoreo de los gastos que son distribuidos entre Electric CR y Comercializadora. Al final de cada mes el gerente de contabilidad determina un prorrateo del total de ingresos del cual toma los porcentajes obtenidos y calcula del total de gastos administrativos cuanto corresponde a Electric CR y Comercializadora. Además, los gastos directos relacionados con la exportación que paga Electric CR, pero utilizados por Comercializadora son distribuidos en diversos centros de costo por país y al fin de mes son identificados y cobrados a Comercializadora. También existen gastos específicos (como alquiler de bodega) que son distribuidos en un 50% para Comercializadora y 50% para Electric CR, los cuales al momento de generarse son registrados en cada compañía por el porcentaje establecido.

2.2.49.4 Proceso de nómina y personal

La administración realiza los siguientes procedimientos de control para las cuentas de nómina y contratación de personal:

2.2.49.4.1 Contratación del personal

Toda contratación de personal cuenta con su respectivo contrato de trabajo aprobado por el director general. Todo movimiento que afecte al personal está aprobado por la gerencia de Recursos Humanos.

2.2.49.4.2 Tipos de planillas

Las planillas son quincenales de empleados administrativos y de bodega (almacenes).

2.2.49.4.3 Cálculo y pago de la nómina

Las horas extras pagadas al personal deben ser autorizadas por el jefe inmediato y la gerencia respectiva. Para el personal de bodegas el tiempo a ser pagado se controla mediante relojes de entrada y salida. El pago de la planilla se hace a través de depósito electrónico. Cada empleado consultará en el sistema su comprobante de pago.

La gerencia de Recursos Humanos debe tener en su poder el documento oficial, cuando la persona tenga permisos, vacaciones u otro motivo por el cual la persona no se encuentra en la compañía, el cual debe estar firmado por el interesado, el jefe inmediato y el gerente de área.

La elaboración de la planilla la realiza el departamento de Recursos Humanos, el analista de nómina, la cual es revisada por la dirección de Recursos Humanos y aprobada por el director financiero, posteriormente se procede a enviar para su contabilización al analista contable y la preparación de la respectiva transferencia.

La aprobación del pago la realiza el director financiero, contralor o en su defecto, el director general.

Para realizar la aprobación, el área financiera realiza las revisiones pertinentes por medio de los reportes existentes para verificar la veracidad de la misma.

Mensualmente, el área financiera solicita a Recursos Humanos un detalle de la cantidad de personas que laboraron durante el mes, así como el número de personas que están durante el último día del mes (número de personas que laboran a la fecha). Esto para tener un panorama general de la cantidad de personas que están laborando en la compañía.

2.2.49.5 Proceso de ingresos

La administración realiza los siguientes procedimientos de control para las cuentas de ingresos:

2.2.49.5.1 Procesamiento y gerencia de órdenes de pedido

El procesamiento y gerencia de órdenes de venta comienza cuando se recibe orden de compra, proforma, cotización y/o nota de pedido que es generado por el cliente o por la oficina regional (asistente, asesor comercial, gerente). Facturación y Despacho (FYD) revisa que el documento establezca como mínimo código del producto solicitado según lo establecido en el “Catálogo de Productos de Electric CR” que previamente fue entregado al cliente distribuidor, cantidad solicitada, nombre del cliente y dirección.

En caso que falte alguno de estos datos, el departamento se comunicará con la asistente de país o asesor comercial para completar la información. En el caso que en la nota de pedido, proforma, cotización y/o orden de compra no especifique la forma de despacho, esta información debe ser suministrada posteriormente al Departamento de FYD, vía telefónica o en forma escrita por parte de asistente de país.

En caso que el cliente decida anular su pedido deberá confirmar por medio de teléfono o e-mail, ya sea directamente a FYD o por medio de la asistente de país o asesor comercial. Si la orden ya ha sido ingresada al sistema lo que procede es eliminarla del mismo.

Una vez verificado que la orden de compra tenga la autorización del cliente, del gerente de país o en su defecto, la autorización de la orden vía e-mail por parte de la asistente de país, se ingresa la orden al sistema. El Departamento de Facturación y Despacho (FYD) confirmará con un sello en la orden de compra, proforma, cotización o nota de pedido, la verificación de los datos. En caso de que no se cuente con ninguna firma o autorización, la orden no podrá ser tramitada. Una vez ingresado al sistema se imprime la "Orden de Venta", la cual indica como mínimo cliente, código, cantidad.

En el momento de ingresar la orden al sistema, este indica si tiene el crédito retenido. En caso de que lo esté, se informa al gerente de crédito y cobro, para que proceda con la liberación de la orden. En caso de que el pedido quede retenido, por condiciones de pago, Crédito y Cobro será el responsable de informar a departamentos correspondientes o directamente al cliente sobre dicha retención. El gerente de Crédito y Cobro guardará registro de la comunicación efectuada con los clientes bajo condición especial de pago y comunicará a ventas para su correspondiente comunicación. En el caso de no tener retención, el pedido seguirá su trámite.

Una vez impresa la lista de preparación se entrega al almacén correspondiente para la preparación del pedido, según lo establecido en el proceso de almacenamiento de producto terminado.

2.2.49.5.2 Clases de almacenes

Existen dos bodegas de preparación y despacho de pedidos:

- a) Bodega 1: en esta bodega se prepara y despachan los pedidos para despacho nacional.
- b) Bodega 2: en esta bodega se prepara y despachan pedidos de producto negocio para exportaciones.

2.2.49.5.3 Despacho del producto

Una vez preparado el pedido por parte de la bodega funciona de la siguiente forma:

- a) Despacho mercado nacional: la bodega correspondiente le indicará a Facturación y Despacho si todo está correcto para la facturación, ya sea vía telefónica o indicándolo en la lista de preparación.
- b) Despacho exportaciones: la bodega correspondiente entregará la lista de empaque emitida por la administración, donde indicará la cantidad de bultos a despachar.

En ambos casos, despacho nacional y exportaciones, se verifica la orden de compra, proforma o nota de pedido contra la lista de empaque, la confirmación de la lista de preparación entregada por parte de la bodega o por medio de una confirmación vía telefónica.

Se procede con la emisión de la factura, en caso de pedidos directos, Facturación y Despacho únicamente emite la factura una vez que importaciones entregue copia del "Reporte de Ingreso" en almacén.

2.2.49.5.4 Entrega del producto por parte de la bodega

Respecto al despacho al mercado nacional, la bodega correspondiente envía al transportista con una copia de la factura. La entrega del pedido será verificada por un responsable de bodega, un oficial de seguridad y el transportista. La copia de la factura deberá tener el sello o los sellos con las firmas del responsable de bodega que entregó el producto y de quién lo recibe.

En caso del despacho de exportaciones, el producto nacional se entrega por el responsable de bodega al transportista con la lista de empaque y verificada por un oficial de seguridad. La lista de empaque deberá tener el sello o los sellos con las firmas del responsable de bodega que entregó el producto y del transportista que recibe el producto.

El producto importado que se carga en la bodega 2, será entregado al transportista con la copia de la factura por el responsable de bodega que se encargará del despacho que verificará la entrega junto con el transportista. La factura deberá tener el sello o los sellos del responsable de bodega que entregó el producto y de quién lo recibe.

En el caso de las exportaciones, las confirmaciones de despacho de los pedidos al cliente, se hacen por medio de un fax o e-mail. Esta información indica como mínimo número de factura(s), fecha de despacho, nombre del cliente y artículos pendientes en caso de que los haya.

2.2.49.5.5 Devoluciones sobre las ventas

El cliente hace el reclamo ante el vendedor, en los casos donde existen devoluciones y este último ante el responsable regional donde hace la boleta de devolución, los artículos son revisados por el área de servicio al cliente que evalúa si

se desechan o se mejoran para venderlos. La boleta es sellada por bodega y firmada por el gerente de ventas. La boleta es enviada a la gerencia de facturación que hace la nota de crédito y son revisadas por el director financiero y director de Logística dándoles el visto bueno.

2.2.49.5.6 Precios

Los establece la dirección general siempre considerando márgenes de ventas mínimos establecidos para cada país de acuerdo con el presupuesto y las condiciones de mercado en determinado momento del año o país, igualmente, las variaciones en los precios son analizados de la misma manera y deben ser autorizados por la dirección financiera y gerencia general en Costa Rica.

De forma mensual, el supervisor de contabilidad realiza un análisis del margen de la utilidad real presentada para Electric CR, el cual es enviado a casa matriz. En caso de existir una variación significativa, deberá ser justificada por parte de la administración.

2.2.49.5.7 Ingreso por pago de clientes

La mayoría de los clientes pagan por medio de transferencia electrónica y algunas veces por cheque, una vez que se confirma el pago, se procede a hacer el recibo de dinero por parte de tesorería y la cancelación de la factura por cuentas por cobrar.

Se realizan las conciliaciones mensuales con el estado de cuenta del cliente. La gerente de tesorería envía al cliente el estado de cuenta y el cliente paga con base en este, si se tiene una diferencia el cliente envía que no es por ese monto.

2.2.49.5.8 Estimación por incobrables

La recuperación de las cuentas por cobrar es analizada mensualmente y se reconoce una estimación para aquellas partidas consideradas de dudosa recuperación. El sistema genera el reporte y el director financiero y la gerente de tesorería realizan una reunión para su análisis y revisión. Se pasa la información a la gerente de Contabilidad y ella registra la estimación determinada en la reunión.

La política de la compañía es estimar las cuentas por cobrar comerciales, utilizando los siguientes porcentajes:

Tabla 2 Estimación por incobrables

PLAZO	%
De 0 a 90 días	0%
De 91 a 180 días	20%
De 181 a 360 días	50%
Más de 360 días	100%

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: departamento contable

Este análisis cuantitativo es combinado con un análisis cualitativo de las partidas de dudosa recuperación y en caso de considerar que una cuenta presenta problemas de cobrabilidad procede a ajustar la estimación.

2.2.49.5.9 Mantenimiento del archivo maestro

El mantenimiento del archivo maestro comienza cuando se ingresa el cliente por primera vez en el sistema, catalogándose como cliente "C", se busca una garantía por la compra, ya sea que pague 50% por adelantado o que firme una letra de cambio; si el cliente en este primer encuentro demuestra ser fiable, se le clasifica como cliente

“B” (cliente que paga a tiempo, pero se le tiene que estar recordando la deuda) o cliente “A” (cliente que no es necesario recordarle el pago y que además, paga antes de 30 días, ganándose un descuento por pronto pago), el plazo del crédito estándar para todos los clientes varía según el país de acuerdo con la siguiente tabla:

Tabla 3 Plazos de crédito

PAÍS	PLAZO
Costa Rica	60
Guatemala	60 – 90
Honduras	60
Nicaragua	60
El Salvador	60
Panamá	60 – 90
Rep. Dominicana	90 – 120
Ecuador	90
Trinidad	90
Islas del Caribe	90

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: departamento contable

Si un cliente se encuentra muy atrasado en alguna factura, se le retiene el pedido y se comienza a realizar las gestiones de cobro o negociación, dependiendo de las circunstancias.

2.2.49.6 Proceso de tesorería

La administración realiza los siguientes procedimientos de control para tesorería:

2.2.49.6.1 Préstamos

La compañía mantiene un flujo de efectivo con el cual cubre sus necesidades, por lo que no muestra préstamos con otras entidades, al contrario, se mantiene un préstamo (cuenta por cobrar) con la casa matriz como una estrategia de manejo del efectivo de la filial.

2.2.49.6.2 Administración del efectivo e inversiones

El ciclo de negocio de tesorería está bajo la supervisión del director financiero. Tesorería se encarga de todo el ingreso de efectivo o su equivalente en valores y deberá estar respaldado con un recibo de dinero membretado de la compañía, si corresponde a pagos de clientes debe ser revisado primeramente por la gerente de cobro para su aplicación en el auxiliar de cuentas por cobrar.

Todos los días se revisan las diferentes cuentas bancarias mediante Internet, generando el movimiento de ingresos del día, este detalle se envía a la gerente de crédito y cobro, quien revisa los depósitos y compara con los cobros a los clientes.

Chequeando el depósito contra la factura se le detalla a la encargada de Tesorería para que elabore a mano el recibo de dinero respectivo, se archivan los documentos respectivos y los revisa el gerente de Contabilidad dándoles el visto bueno.

Al final del día se hace la caja donde se muestran los ingresos y desembolsos realizados como el saldo actual y se procede a registrar los movimientos por parte de Tesorería.

Los ingresos están respaldados por su respectivo depósito en la cuenta bancaria correspondiente, los cuales deben estar debidamente sellados por la entidad bancaria, es responsabilidad del encargado, realizar este trámite diariamente.

Todas las conciliaciones bancarias son revisadas contra el estado de cuenta en forma mensual y debe contar con el visto bueno del gerente de Contabilidad y la gerente de Tesorería, además, son realizadas por una analista contable. Cualquier diferencia es corregida por la analista contable con previa autorización de la gerente de Contabilidad.

También, de forma mensual se preparan conciliaciones de todas las cuentas entre compañías relacionadas y las partidas en conciliación que se identifican, se registran correcta y oportunamente en el correspondiente período contable. Las mismas son revisadas tanto por el jefe de Contabilidad y el gerente financiero.

2.2.49.6.3 Bancos

Las salidas de efectivo deben ser detalladas de acuerdo con su naturaleza y serán canceladas por medio de transferencia bancaria. Todos los movimientos por salidas de efectivo son autorizados por el director financiero, a través de transferencia bancaria.

Antes de incluir un nuevo proveedor, se hace el estudio de crédito respectivo siguiendo los lineamientos del Grupo: verificar lista negra y carta recibida del cliente de la cuenta bancaria.

2.2.49.7 Proceso administración del inventario

La administración realiza los siguientes procedimientos de control para la administración del inventario:

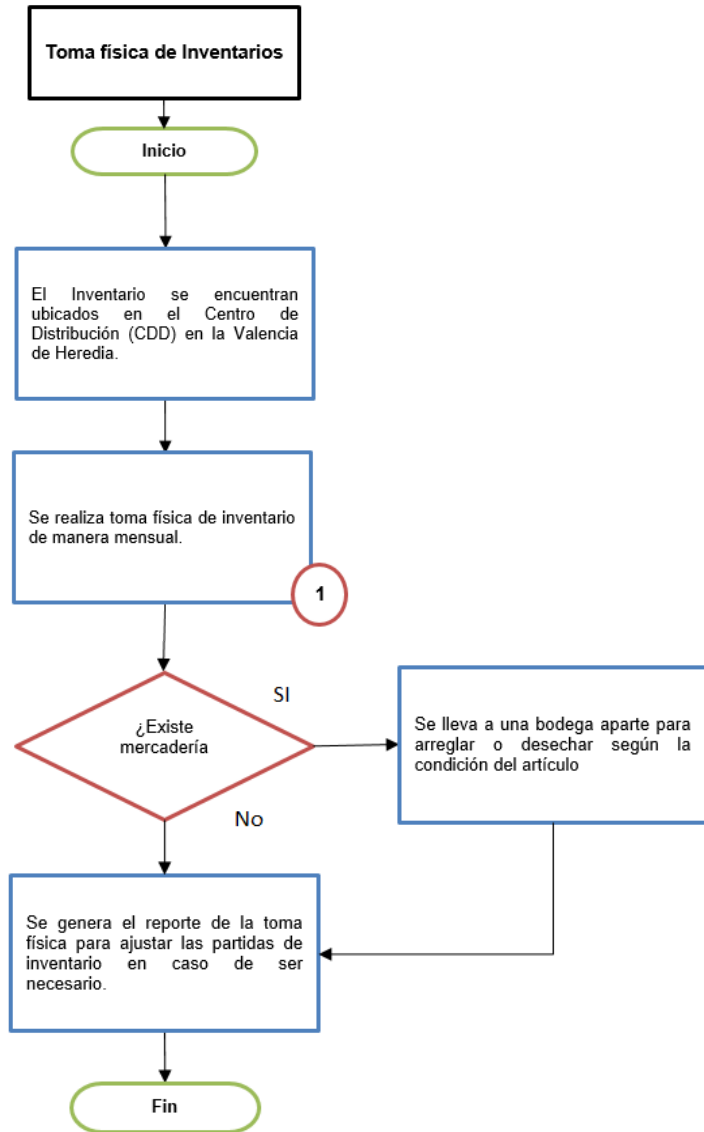
2.2.49.7.1 Administración del inventario

Respecto al inventario de la Compañía, estos se encuentran ubicados en San José. En este centro de distribución se encuentran los almacenes de Bodega 1 y Bodega 2.

Mensualmente el Departamento de Logística realiza proyecciones de ventas por medio del: “Forecaster” que es un sistema que hace proyecciones de ventas para 18 meses y con ello, proyecta las necesidades de compras de producto terminado a las filiales.

La compañía realiza inventario cada mes, en este proceso identifica y si hay mercadería dañada, esta se separa de la vendible y se lleva a una bodega aparte para arreglar o desechar según la condición del artículo.

Figura 13 Flujograma toma física inventarios



Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: Departamento contable

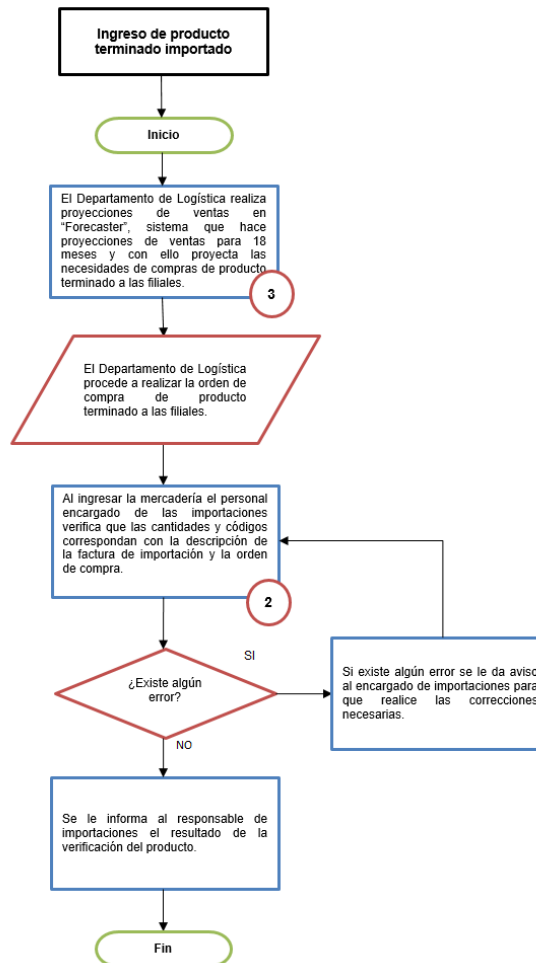
2.2.49.7.2 Ingreso y salida de producto terminado

- a) **Ingreso de producto terminado importado:** Al ingresar la mercadería el personal asignado verifica que las cantidades y códigos correspondan con la descripción de la factura de importación y la orden de compra. Se le informa al responsable de importaciones, el resultado de la verificación del

producto. Si existe algún error, se le da aviso al mismo para que realice las correcciones necesarias.

A continuación, se mostrará un flujograma de los procesos para ingreso de producto terminado:

Figura 14 Flujograma ingreso de producto terminado



Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

b) Despachos de mercadería:

b.1) Despacho de producto terminado hacia el exterior: El personal de la bodega debe realizar las siguientes actividades:

Elaborar la lista de empaque de acuerdo con lo solicitado en la lista de preparación emitida por el responsable de Facturación y Despacho, en la cual también se pueden anotar artículos manualmente y/o imprimir un documento con los códigos que se encuentran en proceso de ingreso, pero en el sistema aún no se registran.

Se prepara el pedido, de acuerdo con lo especificado en la lista. Se deben etiquetar las cajas con una calcomanía (*sticker*) que contenga el nombre del cliente y el país de destino.

En las mismas etiquetas se enumera cada caja según lo especifica la lista, esto solo aplica para todos los despachos. En el caso de los pedidos que se envían en tarimas o cajas de exportación, se coloca un documento donde indica el destino, nombre del cliente, el código(S) del o los productos que lleva la paleta y se emplástica.

En hoja aparte, se lleva un control de bultos por cliente de manera que la suma de bultos por tarima coincida con el total de bultos de la lista.

Se entrega una copia de la lista de empaque a Facturación y Despacho cuando el pedido está listo. Se realiza la entrega física del producto al transportista junto con la documentación para exportación que corresponda (facturas y lista de empaque).

b.2) Despacho local de producto terminado: El personal de la bodega correspondiente procede a:

- Estructurar la lista de preparación emitida por el proceso de Facturación y Despacho en cantidad de empaques y sub-empaques.

- Preparar el pedido de acuerdo con la cantidad de empaques y sub-empaques que se especifica en la lista de preparación.

- Verificar que coincida el número de cajas de la lista con el total de las cajas físicas del pedido.

- Confirmar la lista con Facturación y Despacho: se confirma a facturación que el pedido está listo por medio del *chat* o *e-mail*.

- Entregar la documentación que corresponda (facturas, hoja para trámite).

- Entregar la mercadería, verificando por parte del encargado de Despacho Nacional, el oficial de Seguridad y el transportista externo, que coincida con lo que se describe la factura (total de unidades y códigos de productos) y firman las facturas como constancia de que la verificación fue realizada y que no existen problemas.

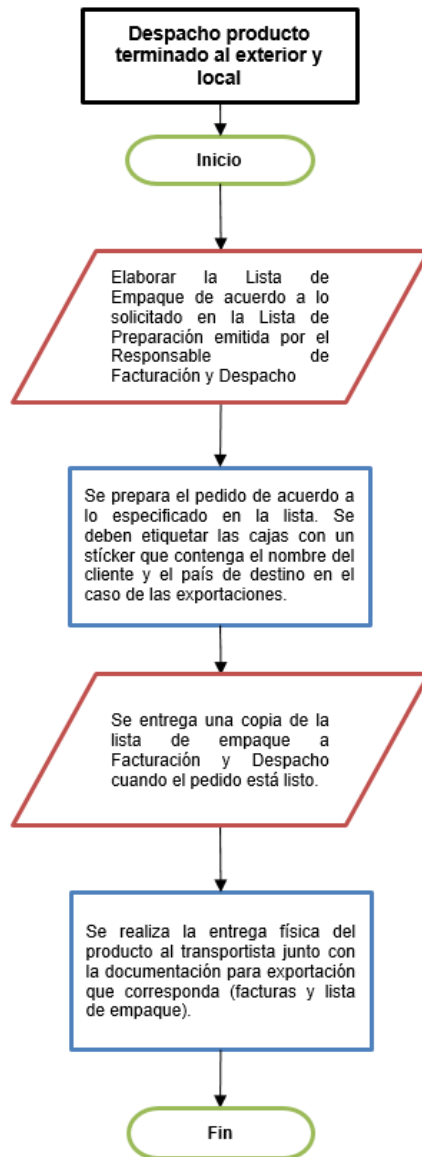
b.3) Despacho de producto terminado hacia el exterior: Aplica a Bodega Comercializadora. El personal de bodega debe realizar las siguientes actividades:

Elaborar la lista de empaque de acuerdo con la lista de preparación. Separar los artículos de acuerdo con la lista de empaque. Ya estando revisados los códigos y las cantidades contra la lista de empaque se procede a embalar la mercadería.

Se realiza la entrega física del producto al transportista junto con la documentación que corresponda (facturas y lista de empaque). Todo contenedor asignado para el transporte de producto terminado hacia el exterior o contenedores utilizados para almacenar productos de manera temporal, deberán ser revisados visualmente, de forma que sea posible identificar orificios o aberturas que permitan el ingreso de agua u objetos, que pongan en riesgo la preservación del producto.

A continuación, se mostrará un flujograma de los procesos para despacho de producto terminado:

Figura 15 Flujograma de despacho de producto terminado



Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: Departamento contable

c) Traslados de producto

Se pueden realizar traslados de la Bodega 1 y Bodega 2 para nivelar los inventarios, se realiza por medio de una venta. Es un traslado interno, pero, además, se realizan de Bodega 2 a Bodega 1, para lo cual se debe realizar una reexportación.

d) Recibo de devoluciones del mercado.

El recibo de producto devuelto por los clientes sea por:

- Devoluciones por errores en el facturado, digitación o errores en el despacho.
- Devoluciones comerciales

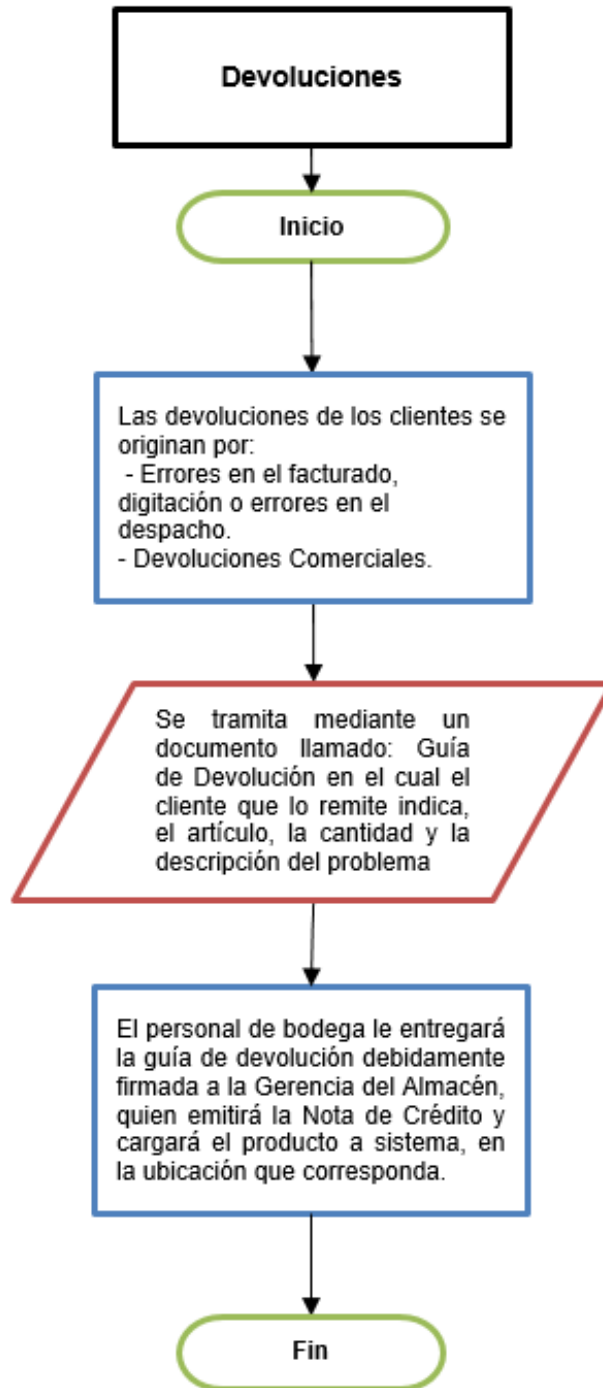
Se tramita mediante un documento llamado guía de devolución, en el cual el cliente que lo remite indica, el artículo, la cantidad y la descripción del problema, además, deberán incluir las firmas de:

- GV (Gerente de Ventas)
- Asesor comercial
- Director comercial, en caso que sea devoluciones comerciales
- RCC (Responsable de Calidad Central) o el personal que él asigne.
- El responsable de Facturación y Despacho, verificada esta información, el RBO o el personal del almacén comprobará físicamente la cantidad y el código del artículo devuelto.

El personal de bodega le entregará la guía de devolución debidamente firmada a la gerencia del almacén, quien emitirá la nota de crédito y cargará el producto a sistema, en la ubicación que corresponda.

A continuación, se mostrará un flujograma de los procesos para devoluciones de producto:

Figura 16 Flujo de devoluciones de mercadería



Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: Departamento contable

e) Inventario en tránsito

Las compras de la compañía son realizadas de acuerdo al presupuesto de ventas establecido para cada país, considerando el presupuesto de ventas y el inventario de almacén se realizan las compras.

El Departamento de Logística tiene dentro de los contratos con los proveedores, los plazos de abastecimiento y, además, debe verificar que en cada pedido se cumplan los términos y condiciones pactadas con cada proveedor, de forma tal, que no se produzcan problemas de abastecimiento de inventario y dicho tiempo se mide desde que se coloca la orden de compra hasta que se verifica el producto en el almacén.

2.3 HIPÓTESIS

El mayor cumplimiento del COSO y las Normas Internacionales de Información Financiera mejoran la presentación de los saldos de las cuentas.

2.3.1 Operacionalización de la hipótesis

Tabla 1 Operacionalización de la hipótesis

Hipótesis	Conceptos	Variables	Indicadores	Escalas
El mayor cumplimiento del COSO y las Normas Internacionales de Información Financiera,	Cumplimiento: se refiere a un estado de ser en concordancia con las directrices, especificaciones o la legislación establecidas o el proceso de estarlo.	Cumplimiento de normativas	Conductas	Sí /No
Mejor presentación de los saldos de las cuentas.	Presentación de saldos: se refiere a la correcta presentación de las cifras de las cuentas en los balances y estados financieros.	Presentación correcta de los saldos	Diferencias significativas	Razonable/ No razonable

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

3 PROCEDIMIENTO METODOLÓGICO

3.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN

3.1.1 Finalidad

Se determina con lo planteado en los dos capítulos anteriores, que el tipo de investigación por desarrollar en este trabajo es teórico (básico o puro), ya que el interés central es generar conocimiento sobre el control interno de Electric CR S.A. y la correcta presentación de las cifras de las cuentas por cobrar.

3.1.2 Dimensión temporal y espacial

Este trabajo investigativo tiene una dimensión transversal, ya que se realizará en un tiempo comprendido entre 1 de enero al 31 de diciembre del 2017 de la empresa Electric CR S.A.

3.1.3 Marco de la investigación

El marco de la investigación se divide en:

- **Mega:** que corresponde a las políticas de control interno de Electric CR S.A. y, además, la razonabilidad de los estados financieros.
- **Macro:** las políticas de control interno del Departamento de Contabilidad y, además, la razonabilidad de las cifras de los activos corrientes de la empresa Electric CR S.A.
- **Micro:** mejora de los controles internos detectados por la auditoría y además verificar los saldos de las cuentas por cobrar de la empresa Electric CR del periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017.

3.1.4 Condición en la que se desarrolla la investigación

Esta investigación que se realizará a cabo mediante una investigación de campo, ya que se realizarán entrevistas, procedimientos de observación a los colaboradores involucrados, recolección de datos, análisis de la información, elaboración de instrumentos y técnicas de análisis.

3.1.5 Carácter de la investigación

3.1.5.1 Investigación explicativa

Se considera explicativa porque debe emplear o explorar situaciones sobre cómo podrían ocurrir ciertos eventos en los procesos administrativos y contables de la Compañía y cómo estas situaciones se interrelacionan entre sí.

3.1.5.2 Investigación descriptiva

Se considera descriptiva porque se cree debe medir y recolectar información de diferentes aspectos del sistema de control interno y cómo podría esto afectar a Electric CR S.A., midiendo hasta donde sea posible la materialización de ciertos eventos sujetos a la investigación.

3.1.5.2 Investigación analítica

Esta investigación se considera de carácter analítico, ya que se requiere el estudio de ciertas variables como las razones financieras, además, el análisis horizontal y vertical de los estados financieros con el fin examinar el comportamiento de las cuentas por cobrar.

3.1.6 Naturaleza

Esta investigación se considera de naturaleza mixta, con características cuantitativas en las que se ve y denota lo numérico debido al análisis de cálculo de razones financieras y revisión de los saldos de las cuentas por cobrar. Además, tiene carácter cualitativo, ya que se realizarán entrevistas y recolección de datos para el estudio del control interno de la Compañía. Por lo que se considera de naturaleza mixta.

3.2 SUJETOS Y FUENTES DE INVESTIGACIÓN

3.2.1 Sujetos de Investigación

Los principales sujetos de estudios serán los integrantes del Departamento de Contabilidad, es decir, su gerente y el financiero, la contadora con sus tres asistentes. Aquí se realizarán entrevistas para entendimiento y recolección de información. Por otra parte, otros sujetos de investigación importantes son los clientes de la empresa a quienes se les enviarán cartas de confirmación de saldos de cuentas por cobrar en los que se obtendrá información importante con respecto a la razonabilidad de sus propios saldos.

3.2.2 Fuentes de investigación

3.2.2.1 Fuente de información primaria

Esta investigación tiene como fuentes primarias:

- COSO III: Se va a obtener el marco de referencia para adoptar a la Compañía los principales componentes de control interno que debe poseer

una entidad, que le beneficien con el logro de objetivos de una forma eficiente y eficaz, cumpliendo con la normativa respectiva.

- Normas Internacionales de Información Financiera: vamos a obtener información referida a la normativa aplicada para las empresas en cuanto a NIC y NIIF; su importancia, objetivos, alcances, limitaciones, etc. de cada uno de las normas, con el fin de tener un marco de referencia para realizar los procesos de la Compañía.
- Normas Internacionales de Auditoría: se va a obtener información referida a la normativa aplicada, con el fin de tener un marco de referencia para realizar los procedimientos para la revisión de las cuentas por cobrar de la Compañía.

3.2.2.2 Fuente de información secundaria

Las fuentes secundarias de esta investigación están conformadas por los libros de contabilidad y control interno, lo cuales permitirán analizar las mejores prácticas de los procesos contables, que darán las pautas por seguir para llevar un proceso ordenado y sistemático de los diferentes registros de los mismos, ayudando a generar información confiable y oportuna para la toma de decisiones.

3.3 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS PARA RECOLECTAR INFORMACIÓN

Se trabajó en la investigación con las siguientes técnicas e instrumentos para la recolección de datos e información, con el fin de obtenerla de primera mano.

- Cartas de confirmación a terceros: corresponde a la obtención de información por medio de la comunicación escrita de una persona

independiente de la empresa examinada y que se encuentra en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación. En la que se enviarán confirmaciones positivas que consisten en enviar los saldos de las cuentas por cobrar a los proveedores y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no.

- Entrevistas: se realizará una entrevista a los encargados de contabilidad para obtener mayor información referente al proceso contable en cuanto a sus políticas y procedimientos. Además, para conocer el proceso y los controles internos.
- Observación: es un procedimiento en el que se recolecta información observando, se cerciora personalmente de hechos y circunstancias relacionados con la forma como se realizan las operaciones en la empresa por parte del personal de la misma. Consiste en observar conscientemente, con el propósito de asegurarse de que los hechos son concretos y guardan correlación con el fin de ver el cumplimiento de las políticas de control interno.

4 ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS

Se analizará e interpretará la información recopilada en el trabajo de campo con la entrevista y los registros contables.

4.1.1 Evaluación de los riesgos de las cuentas por cobrar de la entidad

Se determinaron los siguientes riesgos existentes y los procedimientos aplicados con el fin de probar la razonabilidad de las cuentas por cobrar, según las indagaciones realizadas y con el entendimiento de la entidad.

Para el siguiente procedimiento se determinaron los riesgos existentes en las cuentas por cobrar, así como en las estimaciones de cobro dudoso, se realizó una tabla en la que se determinan las aseveraciones que están asociadas al riesgo.

Además, mediante una entrevista con el gerente financiero y la contadora de la entidad se determinó si los cálculos eran complejos, si los procedimientos requerían de algún juicio para realizarlos o de alguna transacción manual, automática o volumen de transacciones y si tienen controles mapeados para mitigar estos riesgos.

Por otra parte, evaluando por medio de la entrevista y las respuestas dadas para cada riesgo, se brindará una clasificación al inherente, ya sea alto, medio o bajo con el fin de tener claridad del impacto que pueda tener el riesgo en la entidad.

Figura 17 Identificación de riesgos

		Aseveración del riesgo				Identificación de riesgos de correlación material (Que podría andar mal)	Información brindada por la entidad mediante una entrevista con el gerente financiero y la contadora de la entidad					
Cuenta de balance	Existencia	Derechos y obligaciones	Integridad	Valoración e imputación	Descripción del riesgo	¿Cálculos complejos?	¿Juicios complejos?	¿Transacciones automáticas?	¿Transacciones manuales?	¿Existen controles para este tipo de riesgo?	¿Volumen de actividad?	Clasificación del riesgo inherente (bajo, medio, alto)
1	Cuentas por cobrar	✓	✓	✓	Las facturas y cuentas por cobrar se registran: <ul style="list-style-type: none"> • No se relaciona con ventas / envíos válidos • En la cantidad incorrecta • En el período incorrecto. • Con clientes ficticios 	NO	NO	SÍ	NO	NO	Múltiples transacciones durante el día.	Alto
2	Cuentas por cobrar			✓	Los productos se envían a los clientes y no se genera y registra ninguna factura.	NO	NO	SÍ	NO	NO	Múltiples transacciones durante el día.	Alto
3	Cuentas por cobrar		✓	✓	✓	Las cuentas por cobrar establecidas en el libro mayor no se concilian con los registros de cuentas por cobrar y / o la conciliación contiene elementos no válidos.	NO	NO	SÍ	NO	Múltiples transacciones durante el día.	Bajo
4	Cuentas por cobrar	✓	✓	✓	Recibos de efectivo: <ul style="list-style-type: none"> • Se han registrado (cuando no existen recibos de efectivo) o los recibos de efectivo se han registrado incorrectamente • No se han registrado / aplicado • No se registran con precisión. 	NO	NO	SÍ	NO	NO	Múltiples transacciones durante el día.	Bajo

		Aseveración del riesgo				Identificación de riesgos de correlación material (Que podría andar mal)	Información brindada por la entidad mediante una entrevista con el gerente financiero y la contadora de la entidad					
Cuenta de balance	Existencia	Derechos y obligaciones	Integridad	Valoración e imputación	Descripción del riesgo	¿Cálculos complejos?	¿Juicios complejos?	¿Transacciones automáticas?	¿Transacciones manuales?	¿Existen controles identificados para este tipo de riesgo?	¿Volumen de actividad?	Clasificación del riesgo inherente (bajo, medio, alto)
5	Cuentas por cobrar			✓	Las cuentas por cobrar y las transacciones de ventas se registran incorrectamente debido al uso de información incorrecta en la factura de venta o un error en el cálculo matemático en la factura.	NO	NO	SÍ	NO	NO	Múltiples transacciones durante el día.	Bajo
6	Cuentas por cobrar	✓	✓		El efectivo recibido de los clientes se registra al cliente incorrecto o no se aplica a las facturas abiertas aplicables.	NO	NO	SÍ	NO	NO	Múltiples transacciones durante el día.	Bajo
7	Cuentas por cobrar			✓	Las facturas se emiten al cliente pero no se registran.	NO	NO	SÍ	NO	NO	Múltiples transacciones durante el día.	Bajo
8	Cuentas por cobrar		✓	✓	Las facturas para los envíos intercompañía a otro sitio o centro de distribución afiliado se emiten y registran como ventas comerciales.	NO	NO	SÍ	NO	NO	Múltiples transacciones durante el día.	Bajo
9	Cuentas por cobrar		✓	✓	La lista de notas de crédito (devoluciones y ajustes) no acepta las contabilizaciones en las cuentas por cobrar de la cuenta del libro mayor de SAP.	NO	NO	SI	NO	NO	Múltiples transacciones durante el día.	Bajo
10	Estimación de cuentas de cobro dudoso			✓	Una metodología inadecuada para calcular la reserva para cuentas incobrables podría dar lugar a cuentas por cobrar netas incorrectas y gastos por deudas incobrables.	NO	NO	NO	SI	NO	Mensual	Alto

Cuenta de balance	Aseveración del riesgo				Identificación de riesgos de correlación material (Que podría andar mal)	Información brindada por la entidad mediante una entrevista con el gerente financiero y la contadora de la entidad					Clasificación del riesgo inherente (bajo, medio, alto)	
	Existencia	Derechos y obligaciones	Integridad	Valoración e imputación	Descripción del riesgo	¿Cálculos complejos?	¿Juicios complejos?	¿Transacciones automáticas?	¿Transacciones manuales?	¿Existen controles para este tipo de riesgo?		¿Volumen de actividad?
11			✓	✓	La provisión para cuentas de cobro dudoso es insuficiente para reservar tanto para la deuda incobrable desconocida como históricamente predecible y para la deuda incobrable específica conocida.	NO	NO	NO	NO	NO	Mensual	Alto
12	✓	✓	✓		Cuentas por cobrar incluidas en el cálculo de la provisión para cuentas incobrables: <ul style="list-style-type: none"> • No existe o la entidad ya no tiene derechos sobre tales cuentas por cobrar • No incluya todas las cuentas por cobrar. 	NO	NO	NO	NO	NO	Mensual	Alto
13				✓	Las ventas se realizan a clientes con crédito no aprobado, lo que puede hacer que la estimación de la reserva para cuentas incobrables sea subestimada.	NO	NO	SÍ	NO	NO	Mensual	Alto

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: Entrevista directa

4.1.1.1 Hallazgo

- La entidad no tiene identificados los riesgos que existentes en las cuentas por cobrar, además, de que no cuenta con controles identificados que mitiguen cada uno de los riesgos encontrados.

4.1.2 Resultado de la guía de entrevista al gerente financiero y contadora de la entidad

Su objetivo es obtener mayor información sobre la aplicación y existencia de controles en el área de cuentas por cobrar en la empresa Electric CR S.A. del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017.

Dicha entrevista permitirá lograr una mayor información sobre si la entidad entiende y tiene identificados los cinco componentes del COSO III. Ver anexo 1. A continuación se da a conocer su resultado:

Figura 18 Gráfico N.1

4.1.2.1 ¿Existen manuales de control interno para Electric CR, S.A.?



4.1.2.1.1 Descripción

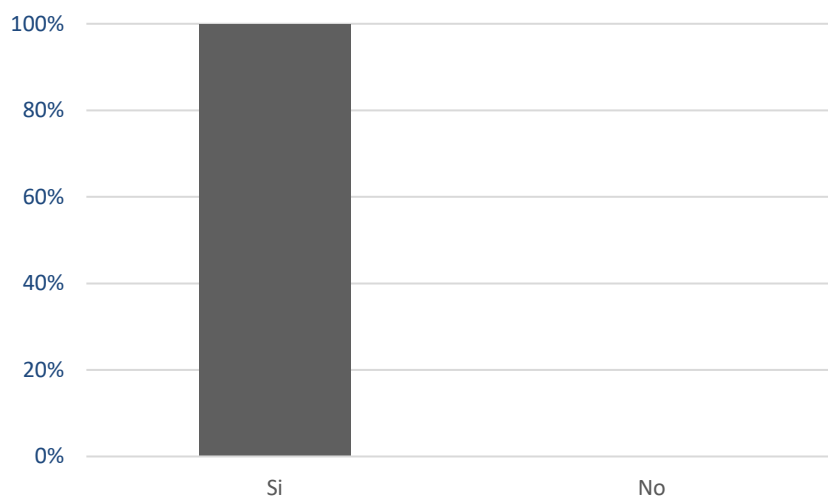
El gráfico muestra que la entidad no cuenta en un 100% con un manual de control interno.

4.1.2.1.2 Explicación

Los datos permiten inferir que la entidad no tiene desarrollado manuales de control interno en el que se indiquen responsables, riesgos existentes y controles, bajo los cuales se mitigan.

Figura 19 Gráfico N.2

4.1.2.2 ¿La administración considera necesarios controles internos para las cuentas por cobrar?



4.1.2.2.1 Descripción

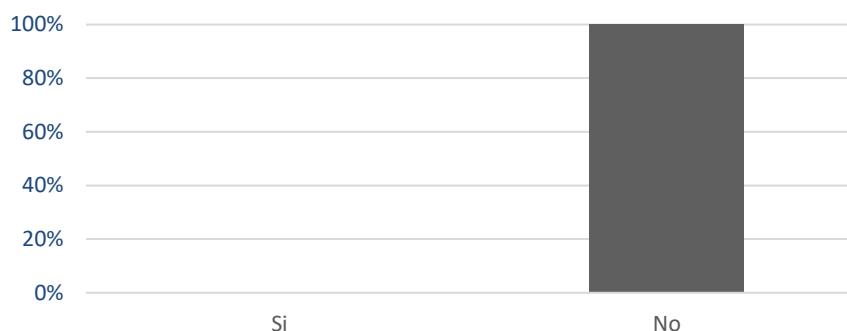
El gráfico muestra que la entidad cree, en un 100%, necesarios los controles internos para las cuentas por cobrar.

4.1.2.2 Explicación

Los datos permiten inferir que la entidad sí considera necesarios los controles internos para mitigar los riesgos existentes en la entidad. Por lo que es necesario identificarlos y analizar si ya existen controles que los mitiguen.

Figura 20 Gráfico N.3

4.1.2.3 ¿La ideología y estilo de operación de la administración son consistentes con un ambiente de control sano?



4.1.2.3.1 Descripción

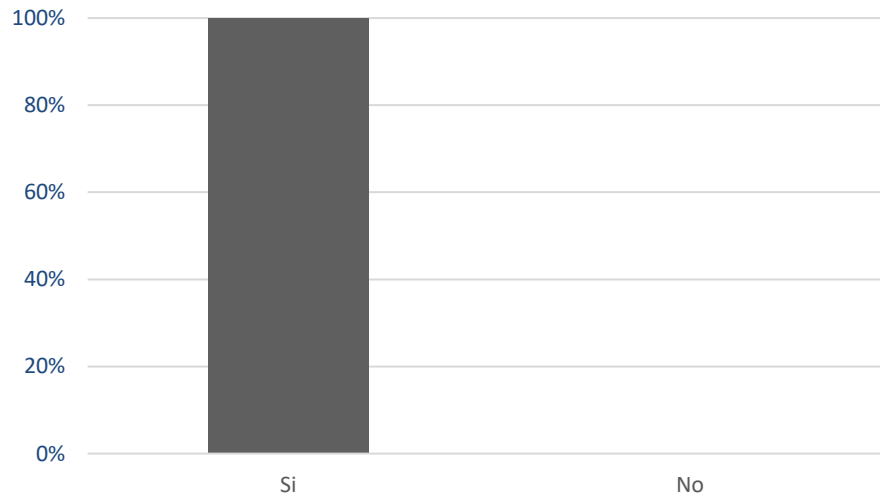
El gráfico muestra que la entidad no cree, en un 100%, que la ideología y estilo de operación de la administración son consistentes con un ambiente de control sano.

4.1.2.3.2 Explicación

Los datos permiten inferir que la entidad no está capacitada para un ambiente de control, al no tener controles internos documentados y análisis de su implementación y eficacia, se está incumpliendo con un componente determinado por el COSO, por lo que se determina que tiene un ambiente de control deficiente.

Figura 21 Gráfico N.4

4.1.2.4 ¿La estructura organizacional de la entidad está diseñada apropiadamente para promover un ambiente de control sano?



4.1.2.4.1 Descripción

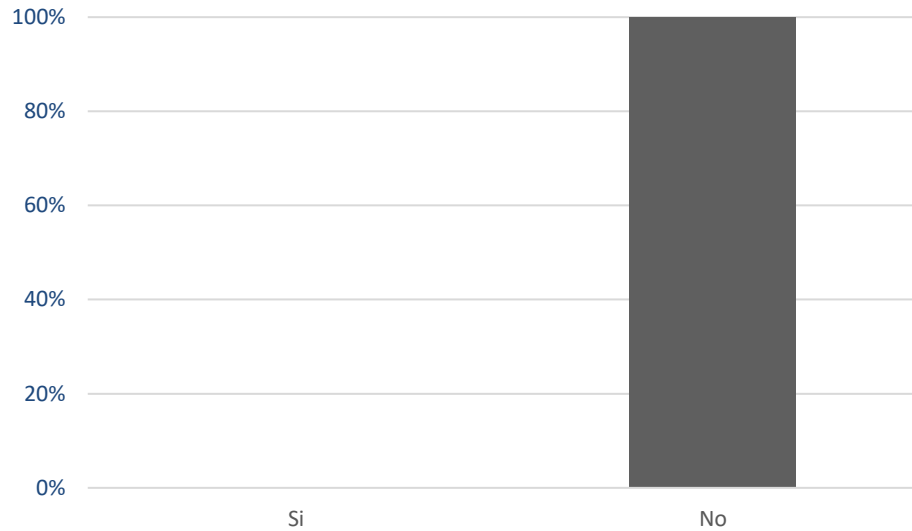
El gráfico muestra que la entidad cree, en un 100%, que la estructura organizacional de la entidad está diseñada apropiadamente para promover un ambiente de control sano.

4.1.2.4.2 Explicación

Los datos permiten inferir que la entidad tiene una estructura organizacional apropiada para promover apropiadamente un ambiente de control sano, ya que tiene identificadas las áreas claves de autoridad y responsabilidad, posee manuales de puesto, segregación de funciones, la estructura organizacional no es exageradamente compleja y no incluye varias o inusuales entidades legales, junto con otras actividades del ambiente de control.

Figura 22 Gráfico N.5

4.1.2.5 ¿La entidad ha establecido prácticas para la identificación de riesgos?



4.1.2.5.1 Descripción

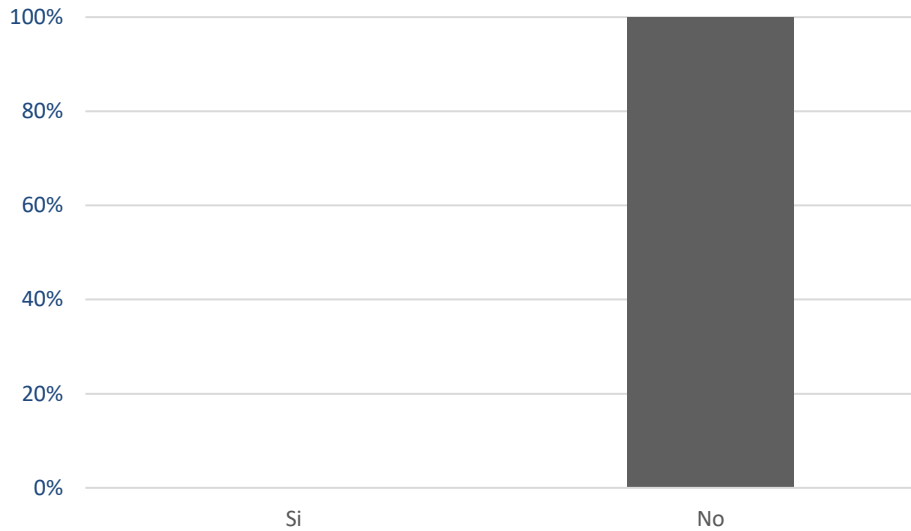
El gráfico muestra que la entidad no tiene prácticas establecidas para la identificación de los riesgos en un 100%.

4.1.2.5.2 Explicación

Los datos permiten inferir que la entidad no tiene procesos para identificación de riesgos, ya que no identifica los relacionados con cada uno de los objetivos establecidos, tampoco de fraude, no son documentados y comunicados dentro de la organización. Además, la administración no identifica riesgos relacionados con transacciones no rutinarias.

Figura 23 Gráfico N.6

4.1.2.6 ¿La entidad ha implementado mecanismos para anticipar, identificar y reaccionar a los cambios?



4.1.2.6.1 Descripción

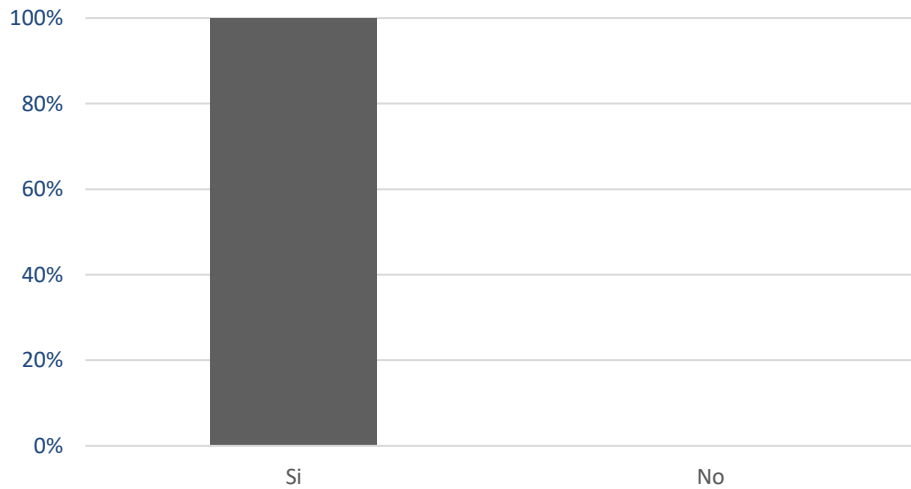
El gráfico muestra que la entidad no tiene implementado mecanismos para anticipar, identificar y reaccionar a los cambios en un 100%.

4.1.2.6.2 Explicación

Los datos permiten inferir que la entidad tiene mecanismos para anticipar, identificar y reaccionar a los cambios, ya que no hay un esfuerzo para medir la disposición a estar alertas a los riesgos y cambios que afectan a la entidad, la administración no comunica los resultados de su evaluación del riesgo y cambios en su ambiente de negocios a todos los empleados apropiados. Además, no evalúa las implicaciones de las adquisiciones de negocios o activos importantes.

Figura 24 Gráfico N.7

4.1.2.7 ¿Los sistemas de informes financieros y aplicaciones relacionadas y los sistemas de información son confiables?



4.1.2.7.1 Descripción

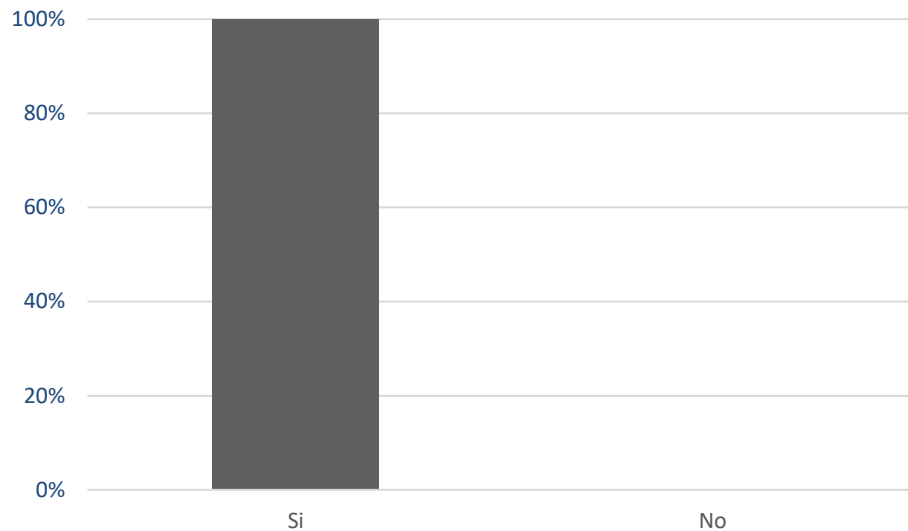
El gráfico muestra que la entidad cuenta con sistemas de informes financieros y aplicaciones relacionadas y los sistemas de información son confiables en un 100%.

4.1.2.7.2 Explicación

Los datos permiten inferir que la entidad tiene sistemas de información financieros y aplicaciones relacionadas, y que los sistemas de información son confiables, ya que el sistema con el que contabilizan es SAP, además, la administración contrata personal adecuado para el departamento de TI y su diseño para soportar los objetivos generales de negocios de la entidad. La administración monitorea la satisfacción del usuario con información proporcionada (por ejemplo, monitorea la frecuencia y la naturaleza de las requisiciones para cambiar la información).

Figura 25 Gráfico N.8

4.1.2.8 ¿La información apropiada y necesaria es obtenida de y proporcionada a, la administración?



4.1.2.8.1 Descripción

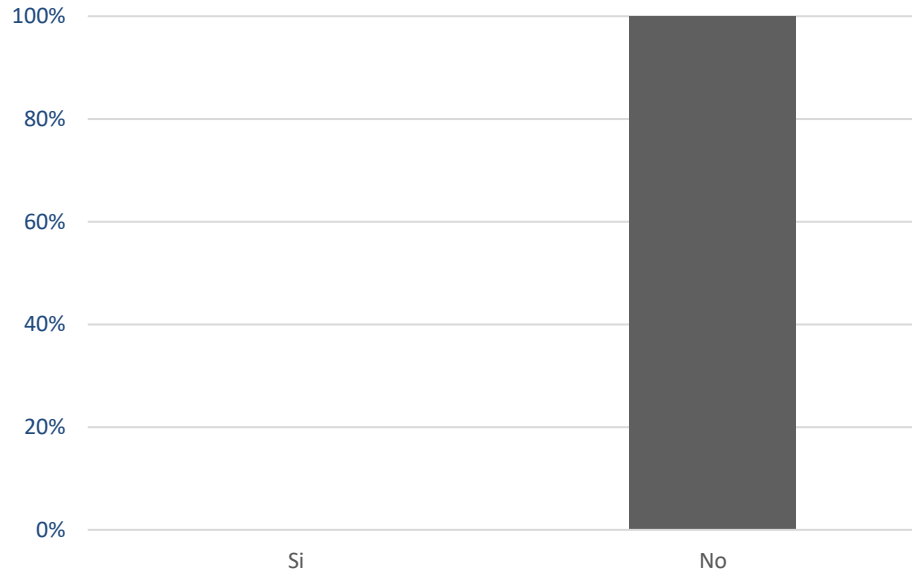
El gráfico muestra en un 100% que la información es apropiada y necesaria, además, que es obtenida del encargado del área y proporcionada a las personas indicadas o en su caso a la administración.

4.1.2.8.2 Explicación

Los datos permiten inferir que la entidad tiene la información apropiada y necesaria. Además, que es obtenida de las personas adecuadas y es proporcionada a las personas de la entidad para hacer el respectivo comunicado. Los gerentes y demás personal, en varios niveles, son entrevistados o encuestados para determinar la información que se necesita y/o se desea en la organización.

Figura 26 Gráfico N.9

4.1.2.9 ¿La entidad realiza evaluaciones de los controles?



4.1.2.9.1 Descripción

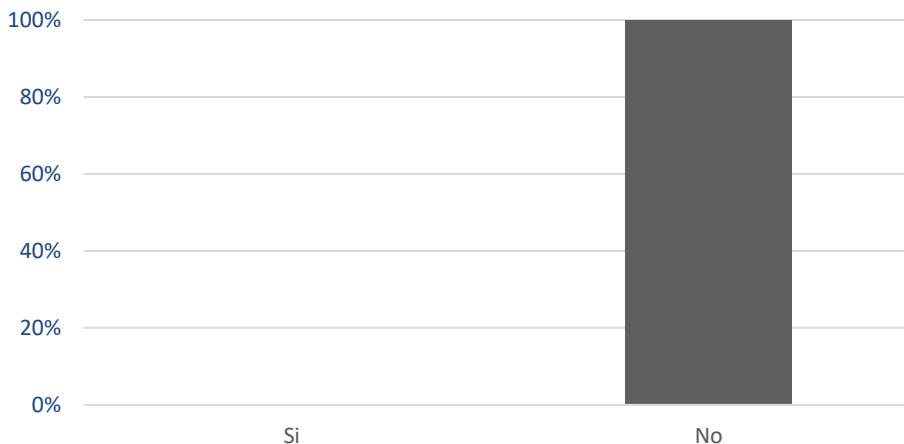
El gráfico muestra que la entidad no realiza, en un 100%, las evaluaciones de los controles existentes.

4.1.2.9.2 Explicación

Los datos permiten inferir que la entidad no realiza evaluación de los controles existentes con el fin de determinar si estos aún siguen mitigando los riesgos o si se transformaron en nuevos. La entidad no realiza un análisis donde use los resultados de la evaluación como medida contra los criterios establecidos.

Figura 27 Gráfico N.10

4.1.2.10 Gráfico N.10
¿La entidad realiza juntas internas para proporcionar retroalimentación a la administración sobre si los controles operan de manera eficaz?



4.1.2.10.1 Descripción

El gráfico muestra, en un 100%, que la entidad no realiza juntas internas para proporcionar retroalimentación a la administración sobre si los controles operan de manera eficaz.

4.1.2.10.2 Explicación

Los datos permiten inferir que la entidad no realiza reuniones con los encargados de cada área para determinar si los controles operan de manera eficaz, ya que la entidad no tiene mapeados los controles existentes por lo que no les llevan control ni monitoreo.

4.1.2.11 Hallazgo

- Según la encuesta realizada, se determinó que la entidad tiene deficiencias en su ambiente de control, evaluación de riesgos y su monitoreo, como indica el COSO, son pilares fundamentales para un correcto ambiente de control y alcance de los objetivos de la entidad.

4.1.3 Cálculo de la materialidad para la revisión de las cuentas por cobrar

El objetivo del presente punto es analizar los ingresos como el componente crítico más representativo para los estados financieros, como así lo indica la NIA 320, que considera que el elemento de ingresos es el más importante debido a la naturaleza de la entidad, ya que es una comercializadora de productos.

Con base en los parámetros, se analizarán los ingresos como componente crítico contra otras cuentas como activos, pasivos, patrimonios junto con otros y sus porcentajes sugeridos, de tal forma que nos permitan obtener el monto de la materialidad planeada para utilizar en nuestra revisión de los estados financieros. Se analizará la importancia del componente crítico sobre los estados financieros como un todo, la volatilidad o estabilidad relativa del componente y el porcentaje en relación con la naturaleza de la entidad, del componente y su monto.

Tabla 2 Cálculo de importancia relativa seleccionada

Benchmark seleccionado	Saldo	Fecha	Moneda	% aplicable	IR	IR seleccionada
Ingresos	2.111.424.000	31/12/2017	CRC	2.00%	42.228.480	42.230.000

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Tabla 3 Cálculo de importancia relativa de desempeño

Importancia relativa seleccionada:	42.230.000
Total de errores no corregidos anticipados (10%)	4.223.000
Importancia relativa de desempeño (IRD) calculada:	38.007.000
Importancia relativa de desempeño (IRD) seleccionada:	38.000.000
Porcentaje que se usará para calcular el límite de errores claramente triviales:	5%
Límite calculado para los errores claramente triviales:	1.900.000

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

4.1.4 Procedimientos sustantivos realizados para las cuentas por cobrar

El objetivo del presente punto es analizar los ingresos como el componente crítico más representativo para los estados financieros, como así lo indica la NIA 320, que considera que el elemento de ingresos es el más importante debido a la naturaleza de la entidad, ya que es una comercializadora de productos.

Tabla 4 Procedimientos sustantivos

Pruebas sustantivas	Riesgo	¿Se utiliza un IPE para esta prueba sustantiva?
----------------------------	---------------	--------------------------------------------------------

Conciliación de cuentas por cobrar comerciales y relacionadas

A. Obtener el auxiliar contable detallado por cliente, factura, fecha de factura, monto original de factura, monto por cobrar y antigüedad, de las cuentas por cobrar comerciales y con relacionadas y la conciliación con el mayor general en SAP.

Bajo

Sí

1. Verificar que los saldos entre el auxiliar y el mayor cotejen y sino, trace las partidas conciliatorias contra la documentación soporte.

2. Revisar la suma del auxiliar, utilizando una herramienta asistida por el computador, para asegurar la exactitud matemática.

Confirmación de cuentas por cobrar comerciales

3. Use una herramienta asistida para seleccionar una muestra representativa de las facturas abiertas en el auxiliar, según el tamaño de la muestra calculado.

Asegúrese que el total de cuentas por cobrar coteja contra el mayor general.

4. Desarrollar lo siguiente:

4a) Verificar que el cliente no es una afiliada.

4b) Comparar la fecha de la transacción en el auxiliar con la fecha de la factura a confirmar con el cliente.

4c) Pedir a la compañía o preparar solicitudes de confirmación de las facturas seleccionadas.

4d) Determinar que las solicitudes tengan la dirección apropiada (ej. Obtener evidencia acerca de la exactitud de la dirección dada por la compañía).

4e) Enviar las solicitudes bajo nuestro control.

4f) Enviar segundas solicitudes a los clientes que no han respondido.

Alto

Sí

5. Comparar las respuestas contra lo solicitado. Pedir a la compañía o preparar conciliaciones de las excepciones. Trazar las partidas conciliatorias contra la documentación soporte.

6. Trazar las solicitudes no respondidas contra el cobro posterior. Trazar las facturas no pagadas contra los documentos de envío, factura de venta y el contrato de venta y/o correspondencia del cliente (ej. Confirmación de la orden).

7. Proyectar los errores monetarios encontrados en la muestra representativa a la población (si aplica), y considerar el efecto del error proyectado en el objetivo de la prueba y o el plan de auditoría.

8. Evaluar los resultados de la prueba.

Antigüedad de las cuentas por cobrar

1. Con base en el auxiliar obtenido en el punto A y cuyas fechas de facturas se verificaron en el paso 4b, utilizar una herramienta asistida por el computador para recalcular de forma independiente la antigüedad de las cuentas por cobrar. Primero obtenga un entendimiento sobre cómo el cliente asigna las categorías de antigüedad y considere si es razonable. Determinar que los porcentajes de cuentas por cobrar por categoría de antigüedad sobre el total de cuentas por cobrar, es consistente y comparable con la antigüedad del cliente, información de períodos anteriores.

Las cuentas por cobrar con una antigüedad significativa podrían indicar saldos en disputa o incobrables, la necesidad de reclasificar los ítems al largo plazo o indicar problemas con el proceso de facturación.

Bajo

Sí

2. Revisar cambios en las categorías de antigüedad durante el período y considere si es razonable con base la información histórica y actual.

3. Si es significativo, considerar la antigüedad de las deducciones (ej. Pagos no completos de clientes), en adición a la antigüedad de las facturas y hacer el calce respectivo en la categoría por antigüedad. Las deducciones por pagos no completos representan descuentos en efectivo o disputas. Las deducciones con una antigüedad significativa, podrían representar montos en disputa entre la entidad y el cliente.

4. Para las deducciones con una antigüedad significativa sin reserva, indagar con la administración la razón del porqué y cuando debería registrarse una reserva.

5. Evaluar los resultados de la prueba.

Pruebe la cobrabilidad de las cuentas por cobrar y la razonabilidad de la estimación por incobrables

1. Evaluar la razonabilidad de los métodos y supuestos utilizados por la administración para calcular la estimación por incobrables realizando lo siguiente:

1a) Cotejar el balance final contra el mayor general en SAP

1b) Comparar el balance actual contra el año anterior

Alto

Sí

2. Si se notan cambios significativos, indagar con la administración por qué el balance cambió, si se ha mantenido consistente en el pasado. Revisar evidencia y documentar.

3. Revisar si las cuentas por cobrar sobre 90 días están estimadas, sino, revisar si se requieran ajustes a la estimación.

4. Evaluar los resultados de la prueba.

Pruebe las cuentas por cobrar relacionadas

1. Realizar el procedimiento en el punto A.
2. Pedir a la compañía o preparar solicitudes de confirmación a todas las compañías relacionadas.
3. Determinar que las solicitudes tengan la dirección apropiada (ej. Obtener evidencia acerca de la exactitud de la dirección dada por la compañía).
4. Enviar las solicitudes bajo nuestro control.
5. Enviar segundas solicitudes a los clientes que no han respondido.
6. Comparar las respuestas contra lo solicitado. Pedir a la compañía o preparar conciliaciones de las excepciones. Trazar las partidas conciliatorias contra la documentación soporte.
7. Trazar las solicitudes no respondidas contra el cobro posterior. Trazar las facturas no pagadas contra los documentos de envío, factura de venta y el contrato de venta y/o correspondencia del cliente (ej. Confirmación de la orden).
8. Proyectar los errores monetarios encontrados en la muestra representativa a la población (si aplica) y considerar el efecto del error proyectado en el objetivo de la prueba y/o el plan de auditoría.
9. Evaluar los resultados de la prueba.

Alto

Sí

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

4.1.5 Detalle de las cuentas por cobrar y partidas a revisar

Se detallarán en esta sección las conciliaciones de las cuentas por cobrar, con las que la entidad brindó los balances generales para determinar su composición con el fin de determinar saldos importantes para su revisión.

Tabla 5 Detalle de cuentas por cobrar

Naturaleza	Saldo según balance
Cuentas por cobrar – Comerciales	561.833.800
Cuentas por cobrar – Relacionadas	160.421.279
Documentos por cobrar – Relacionadas	4.840.304.340
Intereses por cobrar	9.150.929
Estimación por incobrables	(7.200.620)
Otras cuentas por cobrar	6.186.448
Reclamos	12.058.638
Total cuentas por cobrar	5.582.754.814

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: Departamento de Contabilidad

En la figura 19 se detalla la composición de las cuentas por cobrar de la entidad en las que existen algunas con materialidades altas. Se realizarán procedimientos sustantivos para las cuentas comerciales, relacionadas, documentos por cobrar relacionados, estimación por incobrables y reclamos, debido a la materialidad del saldo y el riesgo existente en cada una de ellas.

Según el cálculo de la materialidad y considerando los riesgos, se excluirá para la revisión las “otras cuentas por cobrar” debido a que no es materialmente

importante y su naturaleza no posee riesgo alguno, en ellas se encuentran saldos de:

Tabla 6 Detalle de otras cuentas por cobrar

Detalle	Saldo de la cuenta
Adelantos a proveedores	992.580
Funcionarios y empleados	1.269.220
Reclamos por cobrar	3.924.648

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: Departamento de Contabilidad

4.1.6 Revisión de cuentas por cobrar comerciales

Se realizarán los procedimientos sustantivos detallados en la figura 18, junto con confirmaciones de saldos a los proveedores y revisión de los auxiliares, con el fin de determinar si los saldos son razonables.

Se le pidió a la entidad, el auxiliar contable de las cuentas por cobrar comerciales y se realiza su conciliación que se detalla a continuación:

Tabla 7 Conciliación de cuentas por cobrar comerciales

Detalle	Saldo
Débitos	585.931.628
Créditos	(23.407.204)
Total según auxiliar	562.524.425
Total según balance	561.833.800
Diferencia inmaterial	(690.625)

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: Departamento de Contabilidad

Se determinó una diferencia entre el auxiliar contable y el saldo en el balance, por un monto inmaterial; sin embargo, se deben realizar conciliaciones de auxiliares para evitar dichas diferencias.

4.1.6.1 Determinación del tamaño de la muestra para la revisión

Se determinarán aquí, las muestras para la revisión de las cuentas por cobrar comerciales, que se obtendrán de los débitos y los créditos, tomando su saldo y dividiéndolos entre la materialidad para determinar el tamaño de la muestra.

Tabla 8 Cantidad de muestras a revisar de los débitos de las cuentas por cobrar comerciales

Detalle	Saldo
Población	585.931.629
IRD	38.000.000
Cantidad de muestras	15
Riesgo	Alto

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Para la revisión de los créditos se realizará el 100%, ya que tiene naturaleza contraria a la cuenta y es indispensable analizar su naturaleza. Para la selección de las muestras se le pidió a la entidad, el auxiliar de las cuentas por cobrar por cliente de la muestra.

4.1.6.2 Ejecución de las pruebas sustantivas

4.1.6.2.1 Pruebas sustantivas a débitos

Tabla 9 Confirmación de cuentas por cobrar comerciales

	Cliente	N° de factura	Fecha factura	Saldo total por cobrar colones	Confirmó	Monto confirmado	Diferencia
1	CLIENTE L	151625	8-Dec-17	1.287.600	Sí	1.287.600	0
2	CLIENTE L	151336	24-Nov-17	1.972.747		1.972.747	0
3	CLIENTE B	149650	13-Sep-17	597.317	Sí	597.316	(1)
4	CLIENTE B	152062	17-Dec-17	16.628.065		16.628.065	0
5	CLIENTE K	150344	20-Oct-17	6.981.765	Sí	6.981.764	(0)
6	CLIENTE K	150369	20-Oct-17	16.639.693		16.639.692	(0)
7	CLIENTE K	151368	25-Nov-17	1.348.031		1.348.031	(1)
8	CLIENTE K	151412	29-Nov-17	10.228.552		10.228.551	(1)
9	CLIENTE K	152006	16-Dec-17	12.532.363		12.532.363	(0)
10	CLIENTE K	152226	21-Dec-17	5.578.807		5.578.808	1
11	CLIENTE D	150839	3-Nov-17	1.926.754	Sí	1.926.754	0
12	CLIENTE G	150179	1-Oct-17	492.187	Sí	492.186	(1)
13	CLIENTE G	151640	8-Dec-17	560.606		560.606	(0)
14	CLIENTE F	151250	22-Nov-17	3.098.497	Sí	3.098.497	0
15	CLIENTE E	151622	8-Dec-17	416.459	Sí	0	(416.459)

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: Confirmación externa (clientes)

4.1.6.2.2 Pruebas sustantivas a créditos

Tabla 10 Revisión de créditos cuentas por cobrar comerciales

Detalle	Saldo	Revisión						
<i>Anticipados</i>	4.053.592	Se determinó que dentro del auxiliar de las cuentas por cobrar se encuentran ¢4 millones aproximadamente de pagos que realizaron los clientes de forma anticipada. Esta situación provoca que se genere una subvaluación de las cuentas por cobrar comerciales. El saldo es inmaterial por lo que no se procede a realizar procedimientos adicionales.						
<i>Notas de crédito</i>	19.353.611	El saldo restante corresponde a notas de crédito realizadas a los clientes. A continuación, se detalla la antigüedad de las notas de crédito: <table border="1"><thead><tr><th>Año</th><th>Monto</th></tr></thead><tbody><tr><td>Sin vencer</td><td>19.190.648</td></tr><tr><td>31 - 60 días</td><td>162.964</td></tr></tbody></table>	Año	Monto	Sin vencer	19.190.648	31 - 60 días	162.964
Año	Monto							
Sin vencer	19.190.648							
31 - 60 días	162.964							
<i>Saldo s/ auxiliar</i>	23.407.204							

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

4.1.6.3 Hallazgos

- En la revisión de los débitos de las cuentas por cobrar comerciales se encontró con una entidad que no confirma el saldo correspondiente al registrado por la entidad. El cliente E confirma que dicha factura no le fue entregada. Por lo que se indaga con la encargada del Departamento de Crédito y Cobro e indica que a dicha factura se le realizó la nota de crédito N°14578 del día 8 de diciembre de 2017, ya que por error se le factura al Cliente E y era a otro cliente. No obstante, dicha factura no fue eliminada del auxiliar contable al 31/12/2017. Es importante mencionar que dicha situación es un error aislado y no afecta la exactitud del resto

de la muestra, ya que el error se originó por confusión en el nombre del cliente y no fue aritmético.

- Al 31 de diciembre de 2017 se identificó que dentro del auxiliar de las cuentas por cobrar existen anticipos de clientes con saldo acreedor por $\text{¢}4$ millones. Esta situación provoca que se genere una subvaluación de las cuentas por cobrar comerciales.

4.1.7 Revisión de cuentas por cobrar relacionadas

Se realizarán en esta sección, los procedimientos sustantivos detallados en la figura 18, se realizarán confirmaciones de saldos a las compañías relacionadas y revisión de los auxiliares con el fin de determinar si los saldos en dicha cuenta son razonables.

Se le pidió a la entidad el auxiliar contable de las cuentas por cobrar relacionadas y se realiza la conciliación del auxiliar, que se detalla a continuación:

Tabla 11 Conciliación de cuentas por cobrar relacionadas

Detalle	Saldo
Débitos	160.421.256
Total según auxiliar	160.421.256
Total según balance	160.421.256
Diferencia inmaterial	0

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: Departamento de Contabilidad

4.1.7.1 Ejecución de las pruebas sustantivas

Se enviaron cartas de confirmación para la ejecución de las pruebas sustantivas para las cuentas por cobrar relacionadas a cada una de las entidades con el fin de que confirmaran los saldos y verificar la exactitud de los saldos. Según las pruebas obtenidas se obtuvieron los siguientes resultados:

Tabla 12 Confirmación de cuentas por cobrar relacionadas

Cía. Relacionada	Saldo CRC	¿Confirmó?	Monto Confirmado	Diferencia
1 RELACIONADA 3	159.992.578	Sí	159.992.578	0
2 RELACIONADA 8	113.817	Sí	113.817	0
3 RELACIONADA 5	219.858.86	Sí	219.859	0
4 RELACIONADA 7	95.002	Sí	95.002	0
Total Cuentas por Cobrar Relacionadas	160.421.256			

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: Confirmación terceros (entidades relacionadas)

4.1.7.2 Hallazgos

- Durante la revisión de las pruebas sustantivas se determinó que la entidad posee documentos por cobrar a largo plazo clasificados dentro de la cuenta de “cuentas por cobrar relacionadas” en el estado financiero, realizando una mala clasificación de los saldos.
- Durante el momento de la investigación se determinó que la entidad no cuenta con un estudio de precios de transferencia.

4.1.8 Revisión de documentos por cobrar

Se realizarán aquí, los procedimientos sustantivos detallados en la figura 18, junto con confirmaciones de saldos de los documentos por cobrar, así como determinar la porción circulante del documento para verificar si los saldos en la cuenta son razonables.

La entidad brindó los movimientos del documento por cobrar en el que se indica el saldo inicial, amortizaciones del periodo, fechas de inicio del documento, así como su fecha de finalización.

Se procedió a realizar una carta de confirmación a la entidad con la cual se mantiene el documento, en el que se obtuvieron los siguientes resultados:

Tabla 13 Confirmación documentos por cobrar

Deudor	Saldo 31.12.2017	Saldo confirmado	Diferencias
Relacionada 4	4.840.304.340	4.840.304.340	0
Intereses por cobrar	9.150.929	9.150.929	0
Total	4.849.455.269		0

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: Confirmación terceros (entidades relacionadas)

4.1.8.1 Determinación de la porción circulante de documentos por cobrar

Para la determinación del documento por cobrar circulante, es decir, el monto del cual se considera que se recuperará a un año, se procedió a solicitarle a la entidad la tabla de amortizaciones con el fin de establecer el saldo de la deuda circulante.

Tabla 14 Tabla de amortización del documento largo plazo en USD

Fecha de pago	Amortización	Saldo final
Saldo inicial		17.500.900
10/25/2015	1,750,090	15.750.810
4/25/2016	1,750,090	14.000.720
10/25/2016	1,750,090	12.250.630
4/25/2017	1,750,090	10.500.540
10/25/2017	1,750,090	8.750.450

4/25/2018	1,750,090	7.000.360
10/25/2018	1,750,090	5.250.270
4/25/2019	1,750,090	3.500.180
10/25/2019	1,750,090	1.750.090
4/25/2020	1,750,090	0

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: Departamento de Contabilidad

La cuenta por cobrar circulante corresponde a las amortizaciones de año 2018, ya que serán los montos que serán cobrados y amortizados a la cuenta por cobrar, por lo que el monto de la porción circulante de los documentos por cobrar sería la siguiente:

Tabla 15 Porción circulante del documento por cobrar

Fecha de pago	Amortización USD 2018	Porción Circulante en CRC
4/25/2018	1,750,090	980.050.400
10/25/2018	1,750,090	980.050.400

Total porción circulante 1.960.100.800

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

4.1.8.2 Hallazgos

- Durante la revisión de las pruebas sustantivas se determinó que la entidad posee documentos por cobrar a largo plazo clasificados dentro de la cuenta de “Cuentas por cobrar relacionadas” en el estado financiero, realizando una mala clasificación de los saldos.
- La compañía no determina la porción circulante de los documentos por cobrar. Además, registran los intereses por cobrar dentro el documento por cobrar.

4.1.9 Revisión de reclamos

Se realizaron los procedimientos para determinar la naturaleza de los reclamos que mantiene la entidad dentro de otras cuentas por cobrar, en donde se indagó sobre esta.

En una entrevista con la contadora de la entidad, se indica que procedió a registrar una cuenta por cobrar a una empresa de logística, ya que se tiene una demanda en juzgado civil por un supuesto robo de cinco contenedores de mercadería, en que Electric CR alega la existencia de responsabilidad civil contractual, por cuanto la demandada no cumplió con los derechos de cuidado y vigilancia necesarios. El monto de la demanda es por los ¢12.058.638.

4.1.9.1 Hallazgos

- Al 31 de diciembre de 2017 Electric CR mantiene registrado en “otras cuentas por cobrar” por concepto de reclamos a una empresa de logística, por un monto de ¢12.058.638 por producto del extravío de mercadería. De esta manera, no cumpliendo con lo establecido por la NIC 37 "Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes"

4.1.10 Revisión de Estimación de Cobro Dudoso

Se realizaron los procedimientos para determinar la correcta presentación del saldo de la estimación de cuentas de cobro dudoso. La entidad contiene una política que empezará a estimar a partir de los noventa días de vencimiento. Se le solicitó a la entidad un resumen de las antigüedades de las cuentas por cobrar con el fin de determinar las partidas posibles por estimar.

Tabla 16 Vencimiento de las cuentas por cobrar

Días	Porcentaje	Saldo
0-30 días	46%	267.979.920
31-60 días	29%	165.637.139
61-90 días	21%	122.447.675
90-120 días	1%	4.736.883
Más de 120	3%	19.277.268
Totales	100%	580.078.886

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: Departamento de Contabilidad

Se le pide a la entidad un detalle de las cuentas por cobrar con vencimiento entre los 90 y 120 días, además de las que sobrepasan los 120 días de vencimiento. Con el fin determinar el monto a estimar como incobrables. Según las indagaciones con el Departamento de Crédito y Cobro y con la parte legal se determinaron que las siguientes cuentas deberían estar estimadas:

Tabla 17 Cálculo de estimación de cobro dudoso

Fecha de registro	N° de factura	Monto	Plazo	Atraso en días	Indagación - Probabilidades de recuperación del saldo	Saldo a estimar	Debe ser estimado
12/20/2013	113923	244.376	Crédito 60 días		Las facturas se encuentran en cobro judicial. Por lo que se considera razonable estimar el saldo al 100% al 31 de diciembre de 2017.	244.376	Sí
12/18/2013	113797	5.547.237	Crédito 60 días			5.547.237	Sí
12/14/2013	113681	10.979	Crédito 60 días	Más de 120 días		10.979	Sí
12/13/2013	113571	1.650.520	Crédito 60 días			1.650.520	Sí
6/21/2016	141097	641.721	Crédito 60 días	Más de 120 días	A la fecha de revisión, no se ha recibido el pago de la factura; sin embargo, el cliente ha realizado pagos de las facturas pendientes. Por lo que se considera razonable estimar el saldo a un 40%.	256.689	Sí

6/22/2016	141155	107.782	Crédito 60 días	Más de 120 días	A la fecha de la revisión el cliente no ha realizado el pago de la factura, por lo que se considera razonable realizar la estimación de la partida, ya que la misma venció en el mes de agosto.	107.782	Sí
6/3/2016	140673	41.605	Crédito 30 días	Más de 120 días	A la fecha de la revisión el cliente no ha realizado el pago de la factura, por lo que se considera razonable realizar la estimación de la partida, ya que la misma venció en el mes de agosto.	41.605	Sí
Estimación de cobro dudoso						7,859,186	

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

Fuente: Departamento de Crédito y Cobro y Departamento Legal

Según las indagaciones y la revisión de las cuentas con vencimiento mayores a 90 días se determinó una estimación de cubro dudoso por ¢ 7,859,186. Según la contabilidad se tiene registra una estimación de ¢ 7,200,620 muy cercana a la estimación recalculada.

Tabla 18 Diferencias en la estimación

Detalle	Monto
Estimación recalculada	7.859.186
Estimación según libros	7.200.620
Inferior el límite de errores (¢1,900,000)	658.566

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

4.1.10.1 Revisión del IPE

Se realizaron los procedimientos para determinar la integridad y exactitud del auxiliar brindado por la entidad para el cálculo de las antigüedades de las facturas. Por lo que tomarán cinco de las muestras seleccionadas para la prueba de cuentas por cobrar comerciales y se probará la integridad y exactitud del auxiliar utilizado.

Tabla 19 Verificación del IPE

Información verificada en la factura								
Factura	Cliente	Monto colones	Fecha	Crédito	Fecha vencimiento	Días de vencido	Categoría	Monto y fecha correcta en el auxiliar (sí/no)
150344	CLIENTE K	6.981.765	20-Oct-17	90 días	18-Jan-18	0	Sin Vencer	Sí
150369	CLIENTE K	16.639.693	20-Oct-17	90 días	18-Jan-18	0	Sin Vencer	Sí
150179	CLIENTE G	492.187	1-Oct-17	60 días	30-Nov-17	31	31-60	Sí
150839	CLIENTE D	1.926.754	3-Nov-17	30 días	2-Jan-18	0	Sin Vencer	Sí
149650	CLIENTE B	597.317	13-Sep-17	60 días	12-Nov-17	49	31-60	Sí

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

Luego de realizar las entrevistas correspondientes y determinar los respectivos hallazgos tanto de la revisión de controles como la revisión financiera de las cuentas por cobrar para el periodo 2017 se puede concluir que:

5.1.1 Conclusión general

Se logró analizar la aplicación del COSO en Electric CR, S.A.; sin embargo, se detectó, mediante las entrevistas realizadas, que la entidad no realiza análisis de riesgos correspondientes, además, que no tienen identificados los controles existentes en las cuentas por cobrar, por lo que no cumplen con los componentes del COSO III. Por otra parte, se identifican varias deficiencias y clasificaciones de los saldos de las cuentas por cobrar, así como la incorrecta aplicación de la NIC 37 "Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes".

5.1.2 Conclusiones específicas

- a. Se valoró la razonabilidad de los saldos de las cuentas por cobrar por medio de las pruebas sustantivas de auditoría en las que se determinó que la entidad posee anticipos de clientes como un crédito a las cuentas por cobrar subvaluando las cuentas por cobrar. Se determinó un error dentro del auxiliar de cuentas por cobrar. Además, se comprobó que la entidad no clasifica bien los documentos por cobrar a largo plazo y no calcula la porción circulante. La entidad no posee una cuenta de intereses por cobrar generados por el documento por cobrar que mantiene a largo plazo. Por otra parte, se concluyó

que la entidad no tiene un estudio de precios de transferencia para las transacciones que tiene con entidades relacionadas.

- b. Se determinó mediante las pruebas sustantivas, que la entidad no cumple con la NIC 37 "Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes", ya que no clasifican un juicio que poseen como activo contingente y el mismo es registrado como una cuenta por cobrar comercial. Además, se concluye que la entidad cumple con la NIIF 9 Instrumentos financieros y realiza la estimación por incobrables de manera correcta como lo establece el marco de información financiera aplicable.

- c. Con las entrevistas realizadas con distintos departamentos y con indagaciones se determina que la entidad no cumple con los componentes establecidos por el COSO III, ya que no tiene un ambiente de control saludable, no realizan análisis de riesgos, no se tienen identificadas las actividades de control existentes, al no hacer el análisis de los controles existentes, no hay una correcta comunicación e información de deficiencias dando consecuencias de los errores encontrados en la revisión financiera detallado en el punto B.

- d. Se pudo diseñar una propuesta de los controles e identificación de los riesgos existentes al 31 de diciembre de 2017 que se pueden implementar en las cuentas por cobrar con el fin de disminuir riesgos que puedan llevar a un error de registro y de contabilización.

5.2 RECOMENDACIONES

Luego de realizar las entrevistas correspondientes y determinar los respectivos hallazgos tanto de la revisión de controles como la revisión financiera de las cuentas por cobrar para el periodo 2017 se puede recomendar que:

- a. Al 31 de diciembre de 2017, se identificó que dentro del auxiliar de las cuentas por cobrar de Electric CR, S.A., existen anticipos de clientes con saldo acreedor por ₡4.053.592. Dicha situación provoca que se genere una subvaluación de las cuentas por cobrar comerciales y cuentas por pagar “anticipos”, debido a que, de acuerdo con su naturaleza, deberían registrarse como parte del pasivo de las compañías.

Es importante registrar contablemente anticipos de clientes como un pasivo para una adecuada presentación de la información financiera.

- b. Al 31 de diciembre de 2017 se identificó que dentro de los débitos del auxiliar de las cuentas por cobrar existe una factura con los débitos de las cuentas por cobrar comerciales se encontró con una entidad que no confirma el saldo correspondiente al registrado por la entidad, por lo que se recomienda a la entidad realizar conciliaciones entre los auxiliares y el saldo de las cuentas por cobrar para mantener la integridad y exactitud del auxiliar.
- c. La entidad no registra sus documentos por cobrar a largo plazo como un activo no corriente en que según la NIC 1 “Presentación de Estados Financieros” (2009) indica:

“Cuando una entidad suministra bienes o servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable, la clasificación separada de los activos y pasivos corrientes y no corrientes, en el estado de situación financiera, proporciona una información útil al distinguir los activos netos que están circulando continuamente como capital de trabajo, de

los utilizados en las operaciones a largo plazo de la entidad. Esta distinción servirá también para destacar tanto los activos que se espera realizar en el transcurso del ciclo normal de la operación, como los pasivos que se deban liquidar en ese mismo periodo.” (p.A859)

Además, la entidad no registra la porción circulante de dicho documento por cobrar por lo que se le recomienda a la entidad tomar las consideraciones de lo que corresponde a activos corrientes y no corrientes.

- d. Con respecto la entidad, no tiene en un catálogo de cuentas, un rubro de intereses por cobrar y documentos por cobrar largo plazo correspondiente a los intereses generados por el documento por cobrar a largo plazo, ya que están siendo registrados en cuentas por cobrar relacionadas. Se le recomienda a la entidad hacer la creación de dichas cuentas contables en el catálogo de cuentas.
- e. Al no contarse con un análisis de precios de transferencia, la Compañía y sus subsidiarias podrían verse sancionadas por la Administración Tributaria, de acuerdo con lo establecido en el Decreto No.37898-H, con fundamento en el Artículo 140, incisos 3) y 18) de la Constitución Política y los Artículos No.8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No.4755 del 3 de mayo de 1971, el cual establece en el Artículo No.9, el cual indica que:

“Artículo 1º - Principio de Libre Competencia - Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas, están obligados, para efectos del impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones, que pactarían entre personas o entidades independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de libre competencia, conforme al principio de realidad

económica contenido en el Artículo 8° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 9° - Pautas Generales de Documentación - Los contribuyentes deben tener la información, los documentos y el análisis suficiente para valorar sus operaciones con partes vinculadas, según lo defina la Administración Tributaria mediante resolución general. La documentación elaborada o utilizada en este proceso, debe estar a disposición de la Administración Tributaria, con el fin de comprobar el cumplimiento del principio de plena competencia.

Las necesidades de documentación de la Administración se concretarán aplicando los principios de gestión empresarial prudente, sopesando que las obligaciones de documentación no impliquen costos o cargas desproporcionados en relación con las circunstancias propias de los contribuyentes.

La documentación e información relacionadas con el cálculo de los precios de transferencia indicados en los formularios de declaración autorizados por la Administración Tributaria, deberán ser conservadas por el contribuyente durante el plazo previsto en el Artículo 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debidamente traducidas al idioma castellano, si fuere el caso”.

Se recomienda a la Administración realizar los análisis para los periodos que corresponden de los efectos que implican el decreto en sus operaciones con partes relacionadas, al igual que analizar los requerimientos básicos para cumplir con la documentación básica de los precios que se manejan entre sus compañías relacionadas.”

f. Al 31 de diciembre de 2017, Electric CR, S.A. mantiene registrado en “otras cuentas por cobrar” por concepto de reclamos a una empresa de logística, por un monto de ¢12.058.638 por producto del extravío de mercadería.

La Norma Internacional de Contabilidad No.37 (NIC 37) “Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes” indica que una entidad no debe proceder a reconocer ningún activo contingente, ya que estos surgen por sucesos inesperados o no planificados de los cuales nace la posibilidad de una entrada de beneficios económicos en la entidad.

Se recomienda a la administración realizar el análisis respectivo y los ajustes que correspondan en los estados financieros para su adecuada presentación según NIC 37.

g. Al 31 de diciembre de 2017, Electric CR, S.A no tiene identificados los riesgos que existentes en las cuentas por cobrar, además, de que no cuenta con controles identificados que mitiguen cada uno de los riesgos encontrados. Por lo que se le recomienda a la entidad realizar un análisis de los riesgos e identificación de los controles que mitiguen dichos riesgos, como lo indica el marco de referencia COSO III.

h. Se le recomienda a la entidad analizar el ambiente de control, evaluación de los riesgos y el monitoreo de los mismos, ya que según las entrevistas realizadas en la investigación realizada se determinó que no se encuentra realizando dichas actividades según el marco de referencia COSO III.

6 PROPUESTA

6.1 PROPUESTA DE CONTROLES INTERNOS A CUENTAS POR COBRAR

La siguiente propuesta se realizará con el fin de establecer controles específicos en la empresa Electric CR, S.A., mitigando de esta manera, cada riesgo identificado en el Figura 16 “Identificación de riesgos”. Además, se establecerán métodos para mejorar el ambiente de control, la evaluación de los riesgos y su monitoreo.

6.1.1 Justificación

Debido a los hallazgos encontrados en la investigación realizada a Electric CR, S.A., en el área de control interno, se determinó que no posee controles para los riesgos detectados en las cuentas por cobrar, por lo que en la siguiente propuesta se establecerán los controles internos que mitiguen los riesgos encontrados para que la entidad los implemente para reducir el riesgo existente y así evitar riesgos materiales que impacten y generen fraude o error.

6.1.2 Objetivo general

- Establecer controles internos que mitiguen los riesgos existentes en el área de las cuentas por cobrar bajo el marco normativo del COSO III para la Electric CR, S.A.

6.1.3 Objetivos específicos

- Detallar los controles internos por aplicar en las cuentas por cobrar de Electric CR, S.A. bajo la normativa COSO III
- Determinar la naturaleza, enfoque el control y tipo de control que se implementará en las cuentas por cobrar de Electric CR, S.A.
- Mencionar las actividades a realizar por Electric CR, S.A para tener un ambiente de control, evaluar los riesgos y monitorearlos de acuerdo con el marco normativo del COSO III.

6.1.4 Cronograma de trabajo

El siguiente cronograma de trabajo es de sugerencia para la entidad Electric CR, S.A. para la implementación de los controles internos.

Tabla 20 Cronograma de controles año 2018 - 2019

ACTIVIDADES	MESES						
	AGO	SET	OCT	NOV	DIC	ENE	FEB
1) Control 1							
2) Control 2							
3) Control 3							
4) Control 4							
5) Control 5							
6) Control 6							
7) Control 7							
8) Control 8							
9) Control 9							
10) Ambiente de control, evaluación de riesgos y monitoreo							

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

6.1.5 Población involucrada

Se observará en el siguiente recuadro las personas involucradas en la propuesta realizada. Se determinaron los involucrados por actividades por realizar en cada control propuesto.

Tabla 21 Responsables según actividades controles

ACTIVIDADES	RESPONSABLES
1) Control 1	Departamento contable (asistentes y contadora)
2) Control 2	Departamento de Crédito y Cobro y encargado de facturación
3) Control 3	Encargado de facturación
4) Control 4	Encargado de facturación
5) Control 5	Coordinador del equipo de operaciones de distribución
6) Control 6	Control automático – Departamento de Departamento de Crédito y Cobro y encargado de facturación
7) Control 7	Departamento de <i>Master Data</i>
8) Control 8	Encargado de Cuentas por Cobrar (asistente contable)
9) Control 9	Departamento de Crédito y Cobro
10) Ambiente de control, evaluación de riesgos y monitoreo	Departamento de Control Interno

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

6.1.6 Controles por implementar

Se detallarán en el siguiente apartado, los controles por implementar, los pasos a seguir por la persona encargada de realizar en control, tipo de control, la naturaleza y el enfoque el control.

6.1.6.1 Control 1

- **Descripción de la actividad de control:** Se preparan y analizan cronogramas de antigüedad y listados de cuentas morosas. Los resultados se utilizan para verificar la validez de las ventas, la cobranza de cuentas por cobrar y para hacer ajustes a la reserva para cuentas incobrables.
- **Alerta utilizada por el revisor:** Auxiliar de cuentas por cobrar según su antigüedad.

Tabla 22 Características del control 1

Naturaleza	Manual	X	Automático	
-------------------	--------	---	------------	--

Enfoque	Preventivo		De detección	X
----------------	------------	--	--------------	---

Tipo	Verificación	X	Controles bajo IUC	X
	Controles y conteos físicos		Conciliaciones	
	Autorización y aprobación		Controles con un elemento de revisión	

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

- **Riesgo asociado al control:** El riesgo asociado corresponde a los encontrados en la Tabla 2 Identificación de riesgos, los cuales serán mitigados con el control 1.
 - ✓ **Riesgo 10:** Una metodología inadecuada para calcular la reserva para cuentas incobrables, podría dar lugar a cuentas por cobrar netas incorrectas y gastos por deudas incobrables.

- ✓ **Riesgo 11:** La provisión para cuentas de cobro dudoso es insuficiente para reservar tanto para la deuda incobrable desconocida como históricamente predecible y para la deuda incobrable específica conocida.
- ✓ **Riesgo 12:** Cuentas por cobrar incluidas en el cálculo de la provisión para cuentas incobrables:
 - No existe o la entidad ya no tiene derechos sobre tales cuentas por cobrar
 - No incluya todas las cuentas por cobrar
- **Actividades específicas realizadas por el revisor (Pasos de la revisión):**
 - ✓ **Paso 1:** El asistente contable es quien se encarga de preparar el cálculo de la estimación de cuentas por cobrar, baja el reporte o cédula de antigüedad de cuentas por cobrar, las cuales fueron extraídas sus cuentas contables en su totalidad desde SAP y lo coteja contra el saldo del balance de cuentas por cobrar comerciales. Posteriormente, el analista de cuentas por cobrar en la plantilla de la estimación depura la base, excluyendo aquellos casos particulares que se encuentran en trámite legal, es decir, todos aquellos que se encuentren en cobro judicial pero que contengan una garantía real (puede ser un bien por el que se responde), lo que genera una probabilidad muy alta de recuperación; basándose el reporte suministrado por el departamento legal de manera trimestral. Estas cuentas excluidas contienen información soporte acerca del estatus del caso y con comentarios por parte del Departamento Legal.
 - ✓ **Paso 2:** Una vez realizada la depuración de los saldos por estimar, se estiman los montos respectivos, según los parámetros de la política contable, después de determinar el monto de la estimación,

la contadora revisa que los cálculos aritméticos de la plantilla y el cálculo se haya realizado apropiadamente. La plantilla es revisada por la contadora, que se encarga de revisar el impacto sobre la cuenta y la integridad por medio del coteje del saldo de la plantilla versus las cuentas contables de cuentas por cobrar comerciales, la exactitud se revisa de forma implícita cuando se verifican que los saldos de los clientes que se están estimando sean los mismos de lo que se refleja en la transacción del SAP FBL5N, como evidencia de la revisión realizada por parte de la contadora se envía un correo electrónico de cómo va a cerrar la provisión al gerente financiero, quien revisa el cálculo realizado con base en la provisión, analiza los resultados y cuestionan los mismos en caso de aplicar. Posteriormente, los asistentes contables se encargan, en los casos que sea apropiado, a realizar el ajuste; en las cuentas de litigios también se verifica que las partidas que se excluyen al cálculo por probabilidades de recuperación según el reporte del área legal y que estas estén debidamente respaldadas por el Departamento Legal.

- ✓ **Paso 3:** Una vez que el cálculo es revisado por el gerente financiero y aprobado se procede a realizar el posteo del asiento en SAP por el asistente contable, dicho asiento al ser un asiento manual, será aprobado por la contadora.

6.1.6.2 Control 2

- **Descripción de la actividad de control:** Se preparan y analizan cronogramas de antigüedad y listados de cuentas morosas. Los resultados se utilizan para verificar la validez de las ventas, la cobranza de cuentas por cobrar y para hacer ajustes a la reserva para cuentas incobrables.
- **Información revisada:** Auxiliar de cuentas por cobrar según su antigüedad.

Tabla 23 Características del control 2

Naturaleza	Manual	X	Automático	
-------------------	--------	---	------------	--

Enfoque	Preventivo		De detección	X
----------------	------------	--	--------------	---

Tipo	Verificación	X	Controles bajo IUC	X
	Controles y conteos físicos		Conciliaciones	
	Autorización y aprobación		Controles con un elemento de revisión	

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

- **Riesgo asociado al control:** El riesgo asociado corresponde a los encontrados en la Tabla 2 Identificación de riesgos, los cuales serán mitigados con el control 1.
 - ✓ **Riesgo 10:** Una metodología inadecuada para calcular la reserva para cuentas incobrables podría dar lugar a cuentas por cobrar netas incorrectas y gastos por deudas incobrables.
 - ✓ **Riesgo 11:** La provisión para cuentas de cobro dudoso es insuficiente para reservar, tanto para la deuda incobrable desconocida como históricamente predecible y para la deuda incobrable específica conocida.
 - ✓ **Riesgo 12:** Cuentas por cobrar incluidas en el cálculo de la provisión para cuentas incobrables:

- No existe o la entidad ya no tiene derechos sobre tales cuentas por cobrar
- No incluya todas las cuentas por cobrar
- **Actividades específicas realizadas por el revisor (Pasos de la revisión):**
 - ✓ **Paso 1:** El asistente contable es quien se encarga de preparar el cálculo de la estimación de cuentas por cobrar, baja el reporte o cédula de antigüedad de cuentas por cobrar las cuales fueron extraídas sus cuentas contables en su totalidad desde SAP y lo coteja contra el saldo del balance de cuentas por cobrar comerciales. Posteriormente, el analista de cuentas por cobrar en la plantilla de la estimación depura la base, excluyendo aquellos casos particulares que se encuentran en trámite legal, es decir, todos aquellos que se encuentren en cobro judicial, pero que contengan una garantía real (puede ser un bien por el que se responde), lo que genera una probabilidad muy alta de recuperación; basándose en el reporte suministrado por el Departamento Legal de manera trimestral. Estas cuentas excluidas contienen información soporte acerca del estatus del caso y con comentarios por parte del Departamento Legal.
 - ✓ **Paso 2:** Una vez realizada la depuración de los saldos a estimar, se estiman los montos respectivos según los parámetros de la política contable, después de determinar el monto de la estimación, la contadora revisa que los cálculos aritméticos de la plantilla y el cálculo se haya realizado apropiadamente. La plantilla es revisada por la contadora, quien se encarga de revisar el impacto sobre la cuenta y la integridad por medio del coteje del saldo de la plantilla versus las cuentas contables de cuentas por cobrar comerciales, la exactitud se revisa de forma implícita cuando se verifican que los saldos de los clientes que se están estimando sean los mismos de lo

que se refleja en la transacción del SAP FBL5N, como evidencia de la revisión realizada por parte de la contadora se envía un correo electrónico de cómo va a cerrar la provisión al gerente financiero, quien revisa el cálculo realizado con base en la provisión, analiza los resultados y cuestionan los mismos en caso de aplicar. Posteriormente, los asistentes contables se encargan en los casos que sea apropiado, se procede a realizar el ajuste; en las cuentas de litigios también se verifica que las partidas que se excluyen al cálculo por probabilidades de recuperación, según el reporte del área legal y que estas estén debidamente respaldadas por el Departamento Legal.

- ✓ **Paso 3:** Una vez que el cálculo es revisado por el gerente financiero y aprobado, se procede a realizar el posteo del asiento en SAP por el asistente contable, dicho asiento al ser un asiento manual, será aprobado por la contadora.

6.1.6.3 Control 3 y 4

- **Descripción de la actividad de control 3:** La documentación que confirma el envío de mercancías se correlaciona automáticamente con las facturas mediante el sistema de contabilidad general de SAP, para garantizar que todos los pedidos de los clientes enviados se facturen.
- **Descripción de la actividad de control 4:** Las facturas del cliente reflejan las cantidades del sistema enviadas, los términos y el flete. El sistema controla las cantidades, según las confirmaciones en el sistema y los precios pre-aprobados en el sistema. Se realiza un proceso de revisión de muestreo independiente para garantizar que los precios aprobados introducidos manualmente sean precisos.

- **Información revisada:** Órdenes de pedidos del cliente liberadas en SAP y lista de preparación de pedido.

Tabla 24 Características del control 3 y 4

Naturaleza	Manual	<input type="checkbox"/>	Automático	<input checked="" type="checkbox"/>
Enfoque	Preventivo	<input checked="" type="checkbox"/>	De detección	<input type="checkbox"/>
Tipo	Verificación	<input checked="" type="checkbox"/>	Controles bajo IUC	<input type="checkbox"/>
	Controles y conteos físicos	<input type="checkbox"/>	Conciliaciones	<input type="checkbox"/>
	Autorización y aprobación	<input checked="" type="checkbox"/>	Controles con un elemento de revisión	<input type="checkbox"/>

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

- **Riesgo asociado al control:** El riesgo asociado corresponde a los encontrados en la Tabla 2 Identificación de riesgos, los cuales serán mitigados con el control 1.
 - ✓ **Riesgo 1:** Las facturas y cuentas por cobrar se registran:
 - No se relaciona con ventas / envíos válidos
 - En la cantidad incorrecta
 - En el período incorrecto.
 - Con clientes ficticios
 - ✓ **Riesgo 2:** Los productos se envían a los clientes y no se genera ni registra ninguna factura.

- ✓ **Riesgo 5:** Las cuentas por cobrar y las transacciones de ventas se registran incorrectamente debido al uso de información incorrecta en la factura de venta o un error en el cálculo matemático en la factura.

- ✓ **Riesgo 7:** Las facturas se emiten al cliente, pero no se registran.

- **Actividades específicas realizadas por el revisor (Pasos de la revisión):**
 - ✓ **Paso 1:** El encargado de facturación revisa que la lista de preparación del pedido esté acorde con la orden de pedido del cliente liberado en el sistema, verifica que en ambos documentos se muestren las mismas cantidades e ítems de artículos.

 - ✓ **Paso 2:** El encargado de facturación revisa que la lista de preparación del pedido cuente con la firma del asistente de bodega y el *check* del conteo de mercadería, mediante la cual se asegura que lo solicitado por el cliente sea igual a lo que se enviará y despachará al cliente (la lista de preparación del pedido es un documento que se genera cuando se ha realizado el proceso de logística: hay suficiente inventario para abastecer el pedido, se ha coordinado la ruta para la entrega, que el pedido se encuentra listo en la bodega y que además, el mismo ha sido embarcado; lo cual indica que se puede emitir la factura).

 - ✓ **Paso 3:** Posteriormente, el funcionario se encarga de generar la factura mediante el sistema, la cual es generada de manera automática, el sistema genera toda la información respectiva en la factura según los datos del cliente en la orden de pedido, la fecha según el sistema y los precios pre aprobados; el sistema no permite la intervención de cambios manuales (a excepción del consecutivo,

que el sistema si permite ingresar dicho número manualmente; sin embargo, es un práctica que no realiza el encargado de facturar).

- ✓ **Paso 4:** Al ser factura electrónica después de generarse, la misma debe contar con el "visto bueno" por parte del Ministerio de Hacienda. El encargado revisa y valida que el documento cuente con la autorización de Hacienda y procede a imprimir la factura.

- ✓ **Paso 5:** Posterior, al emitir la factura, el encargado de facturación revisa de forma manual que las cantidades, precios y totales concilien entre la orden de pedido del cliente y la factura (como control de rutina, puesto que al realizarse el mismo de forma automática no deberían de presentarse diferencias). Por último, de forma automática, mediante el sistema SAP, se genera el documento de embarque el cual está directamente relacionado con la factura emitida y contiene los datos del chofer y la mercadería a bordo para control de la caseta de seguridad del centro de distribución. Además, el transportista realiza otro conteo en compañía de un funcionario de Electric CR, S.A. donde firman una copia de la lista de pedido confirmando que la mercadería a transportar es la igual a lo facturado.

6.1.6.4 Control 5

- **Descripción de la actividad de control 5:** Las confirmaciones de los artículos enviados desde las instalaciones el último día del período contable, se verifican tal como se enviaron para garantizar un corte adecuado al final del período. Los ingresos por ventas se reconocen en el período del envío.

- **Información revisada:** Reporte del sistema SAP de los registros realizados el último y primer día del mes, así como el informe "Control de furgones y contenedores"

Tabla 25 Características del control 5

Naturaleza	Manual	X	Automático	
-------------------	--------	---	------------	--

Enfoque	Preventivo		De detección	X
----------------	------------	--	--------------	---

Tipo	Verificación		Controles bajo IUC	X
	Controles y conteos físicos		Conciliaciones	
	Autorización y aprobación		Controles con un elemento de revisión	

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

- **Riesgo asociado al control:** El riesgo asociado corresponde a los encontrados en la Tabla 2 Identificación de riesgos, los cuales serán mitigados con el control 1.
 - ✓ **Riesgo 1:** Las facturas y cuentas por cobrar se registran:
 - No se relaciona con ventas / envíos válidos
 - En la cantidad incorrecta.
 - En el período incorrecto.
 - Con clientes ficticios.
- **Actividades específicas realizadas por el revisor (Pasos de la revisión):**
 - ✓ **Paso 1:** El encargado de facturación emite desde SAP, el reporte de corte de registros, correspondiente a las órdenes de pedido autorizadas el último día del periodo contable, verifica que el mismo

sea congruente con lo reportado en el sistema para asegurar que esté completo y no tenga errores al descargarlo.

- ✓ **Paso 2:** Posteriormente, revisa que los mismos hayan sido despachados; cotejando los números de documentos del reporte SAP contra el reporte "Control de furgones y contenedores", el cual es un control que llevaban los oficiales de seguridad donde se reporta la información sobre la salida de contenedores (indicando el marchamo, número de contenedor, empresa, destino, cabezal, nombre, cédula y firma del transportista; fecha y hora de salida).

- ✓ **Paso 3:** Posterior, se verifica que todos los pedidos despachados se encuentren debidamente facturados y el reconocimiento del ingreso en SAP. Asimismo, el coordinador del equipo de operaciones del centro de distribución revisa este reporte, corroborando que se encuentre completo y que no existan diferencias entre lo facturado y lo despachado, tanto a nivel de unidades como a nivel de cantidades. Toda diferencia debe ser investigada y contar con el ajuste contable respectivo.

- ✓ **Paso 4:** Por último, el reporte es enviado al área de finanzas haciendo constar que la realización del mismo y que no se presentan problemas de corte.

6.1.6.5 Control 6

- **Descripción de la actividad de control 6:** Las fechas asociadas a las transacciones por cobrar reflejan la fecha de venta y SAP las asigna automáticamente al mismo tiempo que la de venta. Las fechas asociadas con el registro de las cuentas por cobrar son asignadas automáticamente y

rastreadas por el sistema de contabilidad general de SAP cuando se emite una factura y estas fechas no pueden ser modificadas por un usuario.

- **Información revisada:** Liberación de la orden de pedido.

Tabla 26 Características del control 6

Naturaleza	Manual	<input type="checkbox"/>	Automático	<input checked="" type="checkbox"/>
-------------------	--------	--------------------------	------------	-------------------------------------

Enfoque	Preventivo	<input checked="" type="checkbox"/>	De detección	<input type="checkbox"/>
----------------	------------	-------------------------------------	--------------	--------------------------

Tipo	Verificación	<input checked="" type="checkbox"/>	Controles bajo IUC	<input type="checkbox"/>
	Controles y conteos físicos	<input type="checkbox"/>	Conciliaciones	<input type="checkbox"/>
	Autorización y aprobación	<input checked="" type="checkbox"/>	Controles con un elemento de revisión	<input type="checkbox"/>

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

- **Riesgo asociado al control:** El riesgo asociado corresponde a los encontrados en la Tabla 2 Identificación de riesgos, los cuales serán mitigados con el control 1.
 - ✓ **Riesgo 1:** Las facturas y cuentas por cobrar se registran:
 - No se relaciona con ventas / envíos válidos
 - En la cantidad incorrecta.
 - En el período incorrecto.
 - Con clientes ficticios.

- **Actividades específicas realizadas por el revisor (Pasos de la revisión):**

- ✓ **Paso 1:** El proceso de facturación es el siguiente. La compañía cuenta con dos tipos de clientes, ferreterías y distribuidoras.

Los clientes de supermercado solicitan la compra por medio del sistema que posee Electric CR, S.A., estos sistemas están integrados con el SAP y por medio de un correo electrónico se comunica con el Departamento de Crédito y Cobro que los clientes han solicitado pedidos, una vez que se consulta el tipo de pedido y el nombre de cliente, el mismo verifica que el cliente no cuente con crédito para la entidad; luego de esto, se inicia el proceso de liberación del pedido.

Para proceder con la liberación de la orden de pedido, el departamento de crédito y cobro revisa en el sistema si el cliente presenta atrasos en el pago de facturas o si el monto pedido excede el límite de crédito disponible, en caso de que se exceda el límite disponible no se procede con la liberación del pedido y queda retenido; sin embargo, también existe la posibilidad de llegar a un acuerdo de pago con el cliente que debe contar con la autorización del gerente financiero para que el pedido sea liberado, luego de este control, se autorizan las órdenes de pedido a través del sistema de manera manual. Cabe destacar que las órdenes de pedido son generadas y subidas al SAP, el cual está integrado a los sistemas utilizados por el cliente para realizar pedidos. En este sistema, el cliente ingresa directamente su pedido, el Departamento de Crédito y Cobro, una vez que consulta el tipo de pedido y el nombre de cliente, verifica que el cliente cuente con crédito disponible y no tenga problemas de atrasos con la entidad (como parte de la revisión de órdenes de compra verifica, además, que no se presenten diferencias entre las ordenes y SAP, revisa que no hayan diferencias en los

precios, las mismas son resueltas para la facturación o devolución al cliente) luego de esto, se inicia el proceso de liberación del pedido.

- ✓ **Paso 2:** El encargado de facturación extrae las órdenes de pedido autorizadas directamente del SAP, para continuar con la liberación del pedido, posteriormente, este realiza un conteo de las cantidades pedidas y embarcadas, para verificar que las mismas concuerden con las órdenes autorizadas, el precio y la fecha son dados por el sistema según la lista de precios autorizada, por lo que los funcionarios no tienen acceso para modificarlas. Una vez revisado se procede a liberar el envío a través del sistema.

El facturador procede a generar la factura en SAP, en ese momento el sistema le asigna de manera automática la fecha y los artículos solicitados, y la factura original se la lleva el transportista para que el cliente la firme una vez recibido el pedido. El sistema automáticamente asigna la fecha y productos (del pedido liberado) y no da opción de cambiarlas.

6.1.6.6 Control 7

- **Descripción de la actividad de control:** Autorización de las nuevas adiciones al archivo maestro de clientes y la validación de los cambios en el archivo maestro de clientes para determinar su idoneidad.
- **Información revisada:** Solicitud de creación de clientes vía *work flow*.

Tabla 27 Características del control 7

Naturaleza	Manual	X	Automático	
-------------------	--------	---	------------	--

Enfoque	Preventivo	X	De detección	
----------------	------------	---	--------------	--

Tipo	Verificación		Controles bajo IUC	
	Controles y conteos físicos		Conciliaciones	
	Autorización y aprobación	X	Controles con un elemento de revisión	

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

- **Riesgo asociado al control:** El riesgo asociado corresponde a los encontrados en la Tabla 2 Identificación de riesgos, los cuales serán mitigados con el control 1.
 - ✓ **Riesgo 1:** Las facturas y cuentas por cobrar se registran:
 - No se relaciona con ventas / envíos válidos
 - En la cantidad incorrecta.
 - En el período incorrecto.
 - Con clientes ficticios.
- **Actividades específicas realizadas por el revisor (Pasos de la revisión):**
 - ✓ **Paso 1:** Para la incorporación y modificación de nuevos clientes al *master data* se utiliza el sistema *work flow*, las áreas que pueden realizar la solicitud de creación y modificación de clientes son Finanzas, Crédito y Cobro, Impuestos y Contabilidad, las personas autorizadas en cada departamento realizan la solicitud mediante el

sistema *work flow*, esta solicitud la debe validar y aprobar el Departamento de Crédito y Cobro. Posteriormente, los analistas de *Master data* validan que la solicitud esté aprobada por el Departamento de Crédito y Cobro, revisan la documentación adjunta y proceden a crear o modificar el cliente en SAP.

- ✓ **Paso 2:** Antes de empezar a crear clientes en SAP, el analista verifica mediante la transacción XD03 que el cliente no esté duplicado, posteriormente, con la transacción XD01 procede a crear y XD02 para modificar el cliente; revisa la información con todos los datos (nombre, dirección, área de ventas, zona de ventas, grupo de clientes, email, número telefónico), si determina inconsistencias entre los datos o duplicidad, rechaza la solicitud e indica al solicitante lo identificado para que proceda a corregirlo. Si en la revisión no se determinan discrepancias, carga la información en SAP. Luego de esto cargará el límite de crédito indicado por el analista de crédito con la transacción FD32.

- ✓ **Paso 3:** Una vez finalizada la creación o modificación del cliente, el sistema notifica automáticamente a la persona que realizó la solicitud, que revisa que la información ingresada coincida con lo solicitado y la aprueba, ingresando su firma digital mediante el *work flow* de clientes de *master data* para indicar que todo esté correcto, cabe destacar que si se encuentran diferencias entre la solicitud y la información ingresada por el analista de *master data*, el solicitante la rechaza con los comentarios respectivos y es notificada vía *e-mail* al analista de *master data* para la debida corrección.

Además, esta información incluida por el analista de *master data*, también debe ser validada semanalmente por una única persona. Se revisará un 30% de las solicitudes, verifican que la información que

han ingresado los compañeros coincide con la información que ha sido solicitada en el formulario para tal efecto. Se llevará una bitácora con todos los errores encontrados.

6.1.6.7 Control 8

- **Descripción de la actividad de control:** Las conciliaciones de cuentas por cobrar se preparan, revisan y aprueban, utilizando una herramienta de reconciliación electrónica de cuentas. Este sistema usa plantillas y frecuencias específicas e incluye una calificación de riesgo de cada cuenta. Con base en criterios predeterminados, el sistema envía alertas de terminación y revisión, y rutas para su aprobación.
- **Información revisada:** Del reporte en el sistema SAP, el analista de cuentas por cobrar concilia el auxiliar con el saldo de balance.

Tabla 28 Características del control 8

Naturaleza	Manual	X	Automático	
Enfoque	Preventivo	X	De detección	
Tipo	Verificación	X	Controles bajo IUC	X
	Controles y conteos físicos		Conciliaciones	
	Autorización y aprobación	X	Controles con un elemento de revisión	

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

- **Riesgo asociado al control:** El riesgo asociado corresponde a los encontrados en la Tabla 2 Identificación de riesgos, los cuales serán mitigados con el control 1.
 - ✓ **Riesgo 3:** Las cuentas por cobrar establecidas en el libro mayor no se concilian con los registros de cuentas por cobrar y/o la conciliación contiene elementos no válidos.
 - ✓ **Riesgo 4:** Recibos de efectivo:
 - Se han registrado cuando no existen recibos de efectivo o se han registrado incorrectamente
 - No se han registrado / aplicado
 - No se registran con precisión
 - ✓ **Riesgo 6:** El efectivo recibido de los clientes se registra al cliente incorrecto o no se aplica a las facturas abiertas aplicables.
 - ✓ **Riesgo 8:** Las facturas para los envíos intercompañía a otro sitio o centro de distribución afiliado, se emiten y registran como ventas comerciales.
 - ✓ **Riesgo 9:** La lista de notas de crédito (devoluciones y ajustes) no acepta las contabilizaciones en las cuentas por cobrar de la cuenta del libro mayor de SAP.
- **Actividades específicas realizadas por el revisor (pasos de la revisión):**
 - ✓ **Paso 1:** El asistente contable procede a extraer del sistema SAP, el auxiliar de cuentas por cobrar de manera mensual. Verifica la antigüedad de las partidas y elabora luego una cédula de antigüedad, la cual se elabora de manera electrónica. Verifica las cancelaciones

aportadas por los clientes morosos, así como aquellos casos que se encuentran en cobro judicial.

- ✓ **Paso 2:** El contador, revisa y aprueba que los reportes se encuentren conciliados con los balances mediante el saldo total en la carátula de resumen de manera mensual, esta se consulta contra el "FS10N" en SAP, que trae también un acumulado, para su comprobación con lo mostrado en el sistema de conciliaciones, además, para la integración individual de las cuentas se utiliza la consulta "FBL5N" para estados de cuenta individuales de clientes que tienen una participación importante en la cartera y finalmente, el mismo efectúa la respectiva autorización vía el sistema de conciliaciones. Cabe destacar que la preparación, la aprobación y la certificación de la conciliación de cuentas deben completarse antes del día 25 del mes para permitir que se registren los ajustes necesarios en los resultados del mes actual.
- ✓ **Paso 3:** El Departamento de Crédito y Cobro da seguimiento a las partidas antiguas mediante llamadas y trámites de cobro a los clientes, esto se realiza para todas aquellas que tienen atraso sin importar su cuantía. Se le da seguimiento a aquellos casos que son de excepción y que requieren seguimiento y revisión especial (como casos en litigios). En caso de identificarse alguna discrepancia, se documenta en la reconciliación y se da seguimiento para que al mes siguiente se determine lo adecuado para su tratamiento, tanto a nivel de proceso como contable.

6.1.6.8 Control 9

- **Descripción de la actividad de control:** La fijación de precios de las órdenes de compra de los clientes que no está de acuerdo con los aprobados por la entidad, se investiga y resuelve adecuadamente.
- **Información revisada:** Verificación de diferencias entre orden de compra y precios ingresados en el sistema.

Tabla 29 Características del control 9

Naturaleza	Manual	X	Automático	
-------------------	--------	---	------------	--

Enfoque	Preventivo		De detección	X
----------------	------------	--	--------------	---

Tipo	Verificación	X	Controles bajo IUC	
	Controles y conteos físicos		Conciliaciones	
	Autorización y aprobación	X	Controles con un elemento de revisión	

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

- **Riesgo asociado al control:** El riesgo asociado corresponde a los encontrados en la Tabla 2 Identificación de riesgos, los cuales serán mitigados con el control 1.
 - ✓ **Riesgo 5:** Las cuentas por cobrar y las transacciones de ventas se registran incorrectamente debido al uso de información, a su vez, incorrecta, en la factura de venta o un error en su cálculo.

- **Actividades específicas realizadas por el revisor (Pasos de la revisión):**

- ✓ **Paso 1:** Los precios asociados a las órdenes de pedido del cliente son actualizados cada vez que la compañía autoriza y libera la lista de precios que regirá en el mes correspondiente. Una vez que el área de precios realiza esta actualización, son los que se va a facturar y con los que se estima la orden de pedido ingresada por el cliente, las actualizaciones de precios son subidas al *work flow*, el Departamento de Precios realiza reajustes de precios, basándose en los resultados de costos y gastos asociados a los productos. El analista de precios realiza una revisión de la solicitud y verifica que esta cuente con los límites de autorización correctos. Posterior a ello, el analista sube a SAP, la lista de precios y una vez realizada la actualización, se encuentran listos para la facturación y pedido de órdenes.
- ✓ **Paso 2:** Una vez actualizados y liberados los precios, al ingresar un pedido, estos automáticamente son actualizados en los módulos asociados a facturación y órdenes de pedido, cuando se realizan estas últimas, el Departamento de Crédito y Cobro revisa que cuente con los códigos y precios autorizados por la compañía. Una vez que la orden de pedido se conecta con SAP (los portales de pedido del cliente se conectan con SAP), se canaliza al departamento correspondiente, el cual puede ser Precios y Promociones, Ventas u otro, ya que el sistema muestra un error cuando existen estas diferencias. Posterior a ello, todas las diferencias son comunicadas a los departamentos correspondientes, indicados anteriormente, para que se proceda a investigar su razón. Cuando corresponde a diferencias por error en los precios liberados por Precios y Promociones, su propio analista indaga acerca de los precios autorizados para dicho cliente, revisa los acuerdos que se tengan con él, para asegurarse de la causa del error, se comparan las diferencias

entre lo liberado y lo que debía de ser y se comunica al líder del departamento, quien revisa el caso y según sus soportes, llega a una solución, luego se valida con los ejecutivos y ellos ven cualquier tema directamente con el cliente, de ser un error en la orden de pedido y llegar a un acuerdo con él o proceder con la liberación de la orden, de ser un error en la lista de precios de Electric CR S.A.

La lista de precios es actualizada y subida al *work flow* de manera mensual; sin embargo, cuando es necesario realizar una actualización de algún producto específico se realiza en ese momento.

6.1.6.9 Implementación de un ambiente de control

El objetivo del ambiente de control es establecer y promover una actitud colectiva para lograr un control interno eficaz sobre los informes financieros y generar estados financieros confiables. Sabiendo entonces cuáles son los problemas que enfrenta la Electric CR, S.A., se presentará a continuación las posibles soluciones que se pueden abordar para su tratamiento:

- La estructura organizacional de una entidad proporciona el marco dentro del cual sus actividades, con el fin de lograr los objetivos de la entidad, se planean, realizan, controlan y monitorean. Los aspectos para establecer una estructura organizacional apropiada incluyen lo siguiente:
 - ✓ La entidad debe definir las áreas claves de autoridad y responsabilidad, según las determinadas en la tabla 22 “Responsabilidad según actividades”
 - ✓ La entidad debe establecer líneas apropiadas de informes, dando consideración al tamaño y a la naturaleza de sus actividades.

- ✓ La estructura de la entidad debe facilitar el flujo de la información a través de todas las actividades de negocios.
- ✓ Los ejecutivos deben comprender claramente su responsabilidad en las actividades de negocios y cómo estas afectan a la entidad en su conjunto, por medio de las descritas en cada punto de la propuesta de controles.
- ✓ Se debe establecer relaciones de informes para facilitar el flujo de la información a la gente apropiada y de manera oportuna.
- ✓ La administración debe evaluar periódicamente la estructura organizacional de la entidad y realizar cambios conforme sea necesario, según los cambios ocurridos en el negocio o la industria.
- ✓ Las actividades incompatibles deben ser segregadas (por ejemplo, separación del registro contable del acceso a los activos).
- ✓ La entidad debe establecer procedimientos para identificar partes relacionadas como los presentados en los controles propuestos en esta investigación.
- ✓ Las personas sin una posición ejecutiva o sin un interés aparente sobre la propiedad de la entidad, no deben ejercer influencia sustancial sobre los asuntos de la entidad.

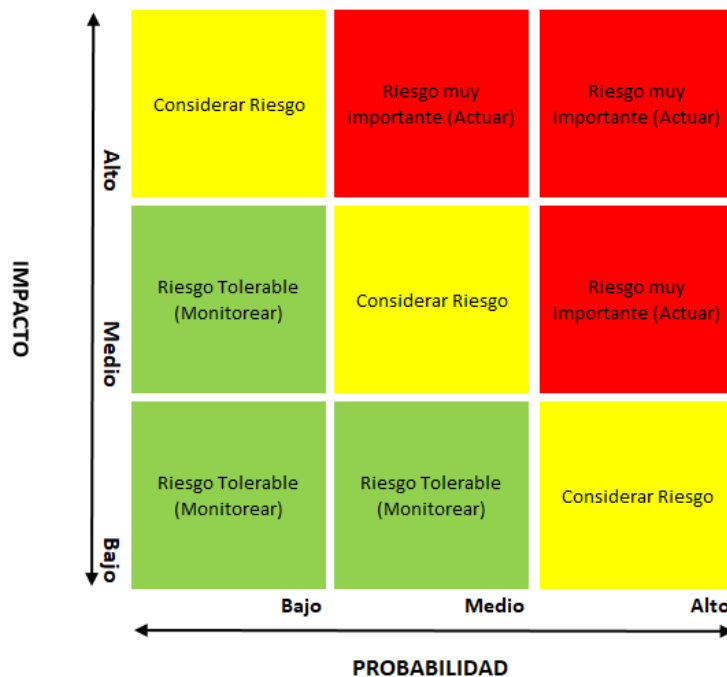
6.1.6.10 Evaluación de los riesgos

El objetivo del proceso de evaluación del riesgo por parte de la entidad es establecer y mantener un proceso eficaz para identificar, analizar y administrar los riesgos relevantes con la preparación de estados financieros confiables. Sabiendo entonces cuáles son los problemas que enfrenta la Electric CR, S.A., se presentarán a continuación las posibles soluciones que se pueden abordar para su tratamiento:

- Un proceso de evaluación del riesgo por parte de la entidad debe incluir uno establecido para identificar y considerar las implicaciones de riesgos relevantes. Generalmente, los procesos de planeación de negocios incluyen evaluaciones del riesgo, las que a su vez pueden incluir lo siguiente:
 - ✓ La administración debe establecer mecanismos para "prever lo futuro" con la intención de proporcionar una advertencia anticipada de riesgos potenciales relevantes en la preparación de los estados financieros. Mediante de revisiones constantes de los controles existentes en el que se detecte el riesgo residual o si los riesgos se han transformado en nuevos riesgos que deban, ser mitigados con un nuevo control mediante la plantilla propuesta en el anexo número cinco.
 - ✓ La administración debe identificar riesgos relacionados con cada uno de los objetivos establecidos, mediante reuniones con los departamentos correspondientes para la detección de nuevos riesgos.
 - ✓ La administración debe identificar los riesgos de los informes financieros que resultan de operaciones o cumplimiento con leyes y reglamentos (por ejemplo, estrategia y planes de negocios).

- ✓ La administración debe identificar factores de riesgo de fraude incluyendo la violación de los controles por parte de la administración.
- ✓ La administración debe identificar riesgos relacionados con transacciones no rutinarias.
- ✓ La administración debe identificar riesgos relacionados con la habilidad de un empleado para iniciar y procesar transacciones sin autorización.
- ✓ La entidad debe identificar los riesgos, la importancia de los riesgos identificados, la evaluación de la probabilidad que ocurran los riesgos y la determinación de la necesidad de acción, en la que, por medio de la siguiente figura propuesta, se pueda establecer rangos de importancia a los riesgos.

Figura 28 Gráfica de importancia del riesgo



Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

- La administración debe implementar mecanismos para anticipar, identificar y reaccionar a los cambios, los mecanismos para cumplir con lo anteriormente descrito, la entidad debe:
 - ✓ Tener un proceso de planeación de negocios en los cuales se incluya un espectro amplio del personal con conocimiento colectivo de todas las áreas de la entidad.
 - ✓ Tener un proceso de planeación de negocios en los cuales se incluya a consideración sobre los cambios en el ambiente de negocios, que tome en cuenta la industria, los competidores, el ambiente legal y los consumidores.
 - ✓ Identificar oportunamente los cambios en los riesgos (por ejemplo, impactos directos como transacciones no rutinarias o sistemas TI (Tecnología de Información) o impactos indirectos de crecimiento rápido, nuevos productos, competencia, operaciones en el extranjero, reestructuraciones corporativas, etc.).
 - ✓ Comunicar apropiadamente, si existen cambios, a los niveles apropiados de la administración (dependiendo de la importancia).
 - ✓ Completar los procesos de planeación de negocios y evaluación del riesgo, en un nivel suficientemente detallado de acuerdo con el tamaño y complejidad de la entidad.
 - ✓ Hacer un esfuerzo para medir la disposición a estar alertas a los riesgos y cambios que afectan a la entidad, también, comunicar los resultados de su evaluación del riesgo y cambios en su ambiente de negocios a todos los empleados apropiados.

- ✓ Evaluar las implicaciones de las adquisiciones de negocios o activos importantes.
- ✓ Actualizar los presupuestos y pronósticos durante el año para reflejar las condiciones cambiantes.

6.1.6.11 Monitoreo

El objetivo del monitoreo es detectar y remediar las deficiencias de control en todo el sistema de control interno sobre los informes financieros. Sabiendo entonces cuáles son los problemas que enfrenta la Electric CR, S.A., se presentará a continuación, las posibles soluciones que se puede abordar para el tratamiento de los mismos:

- La realización de evaluaciones por separado, que verifiquen que los controles funcionen conforme fueron diseñados y estos son más eficaces cuando:
 - ✓ El personal debe tener las habilidades requeridas para llevar a cabo las evaluaciones de las porciones apropiadas del sistema de control interno.
 - ✓ El alcance, nivel de cobertura y la frecuencia de las evaluaciones deben ser las adecuadas.
 - ✓ La frecuencia y alcance de las actividades de supervisión y monitoreo deben ser apropiadas para el tamaño y naturaleza de la entidad.
 - ✓ El personal debe contar con las habilidades e independencias requeridas de la función, periódicamente se debe evaluar las áreas apropiadas de la estructura de control interno.

- ✓ Se debe realizar un análisis, usando los resultados de la evaluación como medida contra los criterios establecidos.
- ✓ La metodología para realizar evaluaciones por separado debe incluir listas de verificación, cuestionarios o programas.
- ✓ El equipo de evaluación (Departamento de Control Interno) planea el proceso de evaluación y asegura un esfuerzo coordinado.
- ✓ Un ejecutivo, con la autoridad requerida, administra el proceso de evaluación.
- ✓ Los resultados de la evaluación y los planes de acción son documentados.
- ✓ Se deben capturar los asuntos y preguntas relevantes que surgen en los seminarios de entrenamiento.
- ✓ Las sugerencias de los empleados deben ser comunicadas apropiadamente.
- ✓ La administración utiliza encuestas y se enfoca en grupos para comprender las percepciones de los empleados.

6.2 PROPUESTA FINANCIERA A CUENTAS POR COBRAR

La siguiente propuesta se realizará con el fin de establecer los asientos de ajustes a Electric CR, S.A., de esta manera, proponiendo a cada hallazgo encontrado en la auditoría financiera realizada a las cuentas por cobrar.

6.2.1 Justificación

Debido a los hallazgos encontrados en la investigación realizada a Electric CR, S.A. en el área financiera, se determinó que la entidad cuenta con varias deficiencias y clasificaciones de los saldos de las cuentas por cobrar, así como la incorrecta aplicación de la NIC 37 "Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes", por lo que en la siguiente propuesta se establecerán los ajustes correspondientes para reversar los errores encontrados, con el fin de presentar los saldos en los estados financieros de la manera correcta bajo la normativa de IFRS.

6.2.2 Objetivo general

- Establecer los asientos de ajuste bajo el marco normativo de las normas internacionales de información financiera para cada uno de los hallazgos encontrados en la revisión financiera realizada para Electric CR, S.A.

6.2.3 Objetivos específicos

- Determinar la actividad o el asiento que se encuentra de manera errónea y su posible impacto si se sigue registrando de la misma manera.
- Detallar los asientos por aplicar en las cuentas por cobrar de Electric CR, S.A. bajo la normativa de las Normas Internacionales de Información Financiera.

- Mencionar las actividades por realizar para evitar los errores en los registros de las cuentas por cobrar.

6.2.4 Cronograma de trabajo

El siguiente cronograma de trabajo es de sugerencia para la entidad Electric CR, S.A. para la implementación los asientos de corrección.

Tabla 30 Cronograma financiero año 2018 – 2019

ACTIVIDADES	MESES						
	AGO	SET	OCT	NOV	DIC	ENE	FEB
1) Hallazgo 1							
2) Hallazgo 2							
3) Hallazgo 3							
4) Hallazgo 4							
5) Hallazgo 5							

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

6.4.5 Población involucrada

Se contemplará en el siguiente recuadro, las personas involucradas en la propuesta realizada. Se determinaron los involucrados por actividades por realizar en cada hallazgo encontrado.

Tabla 31 Responsables según actividades financieras

ACTIVIDADES	RESPONSABLES
1) Hallazgo 1	Departamento contable
2) Hallazgo 2	Departamento contable
3) Hallazgo 3	Departamento contable
4) Hallazgo 4	Gerente financiero
5) Hallazgo 5	Departamento contable

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

6.2.6 Hallazgos encontrados

Se detallarán en el siguiente apartado, los procedimientos por implementar, los pasos a seguir por la persona encargada, con el fin de corregir los hallazgos encontrados.

6.2.6.1 Hallazgo 1

- **Descripción del hallazgo 1:** En la revisión de los débitos de las cuentas por cobrar comerciales, se encontró con una entidad que no confirma el saldo correspondiente al registrado. El cliente E confirma que dicha factura no le fue entregada. Por lo que se indaga con la encargada del Departamento de Crédito y Cobro, e indica que a dicha factura se le realizó la nota de crédito N°14578 del día 8 de diciembre de 2017, ya que por error se le factura al Cliente E y era de otro cliente. No obstante, dicha factura no fue eliminada del auxiliar contable al 31/12/2017.

- **Propuesta sobre el hallazgo:** para el hallazgo uno no se requiere asiento de ajuste, ya que en la contabilidad sí se realizó el cambio, emitiendo la nueva factura y eliminando la anterior con una nota de crédito. Los riesgos y errores como los encontrados en el hallazgo 1, se mitiga con el control 8 propuesto anteriormente en este documento, en el que indica que las conciliaciones de cuentas por cobrar se preparan, revisan y aprueban utilizando una herramienta de reconciliación electrónica de cuentas. Este sistema usa plantillas y frecuencias específicas e incluye una calificación de riesgo de cada cuenta. Con base en criterios predeterminados, el sistema envía alertas de terminación y revisión y rutas para su aprobación.

6.2.6.2 Hallazgo 2

- **Descripción del hallazgo 2:** Al 31 de diciembre de 2017, se identificó que dentro del auxiliar de las cuentas por cobrar existen anticipos de clientes como un saldo acreedor por ¢4.053.592. Dicha situación provoca que se genere una subvaluación de las cuentas por cobrar comerciales.
- **Propuesta sobre el hallazgo:** en el hallazgo 2 se detectó que la entidad registra saldos acreedores en las cuentas por cobrar y esto no se registra de manera correcta, ya que los anticipos de los clientes tienen naturaleza acreedora y se muestran en el estado de situación financiera como un pasivo no corriente, de la siguiente manera:

Tabla 32 Asientos de ajuste hallazgo 2

Asiento de reversión	
Otras cuentas por cobrar	¢4.053.592
Bancos	¢4.053.592
Asiento mal registrado de reversión de anticipos de clientes	

Asiento correcto de registro

Bancos	₡4.053.592
Anticipos de clientes (Cuentas por pagar)	₡4.053.592
<hr/>	
Asiento corregido de registro de anticipos de clientes	

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

6.2.6.3 Hallazgo 3

- **Descripción del hallazgo 3:** Durante la revisión de las pruebas sustantivas, se determinó que la entidad posee documentos por cobrar a largo plazo clasificados dentro de la cuenta de “Cuentas por cobrar relacionadas” en el estado financiero, realizando una mala clasificación de los saldos en el que según la NIC 1 “Presentación de estados financieros” (2009) se indica que:

“Cuando una entidad suministra bienes o servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable, la clasificación separada de los activos y pasivos corrientes y no corrientes, en el estado de situación financiera, proporciona una información útil al distinguir los activos netos que están circulando continuamente como capital de trabajo, de los utilizados en las operaciones a largo plazo de la entidad. Esta distinción servirá también para destacar tanto los activos que se espera realizar en el transcurso del ciclo normal de la operación, como los pasivos que se deban liquidar en ese mismo periodo.” (p.A859)

La compañía no determina la porción circulante de los documentos por cobrar. Además, registran los intereses por cobrar dentro el documento por cobrar.

- **Propuesta sobre el hallazgo:** en el hallazgo 3 se detectó que la entidad no registra de manera correcta los documentos por cobrar a largo plazo, tanto su porción circulante como los intereses que este genera, por lo que se plantean los siguientes asientos de ajuste:

Tabla 33 Asientos de ajuste hallazgo 3

Asiento de ajuste	
Documentos por cobrar largo plazo	₡2,880,203,540
Porción circulante del documento	₡1,960,100,800
Intereses por cobrar	₡9,150,929
Cuentas por cobrar relacionadas	₡4,849,455,269
<hr/>	
Asiento de ajuste de las cuenta por cobrar relacionadas y registro de documentos por cobrar largo plazo	

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

6.2.6.4 Hallazgo 4

- **Descripción del hallazgo 4:** Durante la revisión de las pruebas sustantivas de las cuentas por cobrar relacionadas, se determinó que la entidad no posee estudios de precios de transferencia.
- **Propuesta sobre el hallazgo:** Al no contarse con un análisis de precios de transferencia, la Compañía y sus subsidiarias podrían verse sancionadas por la Administración Tributaria, de acuerdo con lo establecido en el Decreto No.37898-H, con fundamento en el Artículo 140, incisos 3) y 18) de la Constitución Política y los Artículos No.8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No.4755 del 3

de mayo de 1971, el cual establece en el Artículo No.9, el cual indica que:

Artículo 1º - Principio de Libre Competencia - Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas, están obligados, para efectos del impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones, que pactarían entre personas o entidades independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de libre competencia, conforme al principio de realidad económica contenido en el Artículo 8º del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 9º - Pautas Generales de Documentación - Los contribuyentes deben tener la información, los documentos y el análisis suficiente para valorar sus operaciones con partes vinculadas, según lo defina la Administración Tributaria mediante resolución general. La documentación elaborada o utilizada en este proceso, debe estar a disposición de la Administración Tributaria, con el fin de comprobar el cumplimiento del principio de plena competencia.

Las necesidades de documentación de la Administración se concretarán aplicando los principios de gestión empresarial prudente, sopesando que las obligaciones de documentación no impliquen costos o cargas desproporcionados en relación con las circunstancias propias de los contribuyentes.

La documentación e información relacionadas con el cálculo de los precios de transferencia indicados en los formularios de declaración autorizados por la Administración Tributaria, deberán ser conservadas por el contribuyente durante el plazo previsto en el Artículo 109 del

Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debidamente traducidas al idioma castellano, si fuere el caso.

Se recomienda a la Administración realizar los análisis para los periodos que corresponden sobre los efectos que implica el decreto en sus operaciones con partes relacionadas, al igual que analizar los requerimientos básicos para cumplir con la documentación básica de los precios que se manejan entre sus compañías relacionadas.

6.2.6.5 Hallazgo 5

- **Descripción del hallazgo 5:** Al 31 de diciembre de 2017 Electric CR, mantiene registrado en “otras cuentas por cobrar” por concepto de reclamos a una empresa de logística, por un monto de ¢12.058.638 por producto del extravío de mercadería. De esta manera y no cumpliendo con lo establecido por la NIC 37 "Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes"
- **Propuesta sobre el hallazgo:** en el hallazgo 5 se detectó que la entidad registra un futuro de un litigio; sin embargo, la Norma Internacional de Contabilidad No.37 (NIC 37) “Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes” indica que no debe proceder a reconocer ningún activo contingente, ya que estos surgen por sucesos inesperados o no planificados, de los cuales nace la posibilidad de una entrada de beneficios económicos en la entidad. Sin embargo, la NIC 37 indica que ningún activo contingente debe ser registrado en los estados financieros, ya que provoca que se genere una sobrevaluación en las partidas de balance y una subvaluación en las cuentas de resultados. Por lo que se propone el siguiente asiento de ajuste:

Tabla 34 Asientos de ajuste hallazgo 5

Asiento de ajuste	
Pérdida por robo de inventarios	Ø12,058,638
Otras cuentas por cobrar	Ø12,058,638
<hr/>	
Asiento para la eliminación del registro del activo contingente al 31 de diciembre de 2017, según lo establecido en la NIC 37.	

Elaborado por: Natalia Baltodano Méndez

BIBLIOGRAFÍA

AUDITOOOL. (31 de julio de 2014). *Auditool*. Obtenido de Auditool :
<https://www.auditool.org/blog/control-interno/2867-actividades-de-control-segun-coso-iii>

AUDITOOOL. (24 de julio de 2014). *AUDITOOOL*. Obtenido de Auditool Red Global de Conocimientos de Auditoría y Control Interno:
<https://www.auditool.org/blog/control-interno/2853-identifica-y-analiza-los-riesgos>

AUDITOOOL. (09 de julio de 2015). *AUDITOOOL*. Obtenido de AUDITOOOL:
<https://auditool.org/blog/auditoria-externa/331-la-materialidad-en-la-planeacion-y-desarrollo-de-una-auditoria>

AUDITOOOL. (09 de julio de 2015). *AUDITOOOL*. Obtenido de AUDITOOOL:
<https://auditool.org/blog/auditoria-externa/331-la-materialidad-en-la-planeacion-y-desarrollo-de-una-auditoria>

Calleja , F. J. (2014). *Contabilidad administrativa* . México: Pearson Educación.

Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal Control - Integrated Framework*. Durham NC: COSO copyrighted materials.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commision. (2013). *Internal Control over External Financial Reporting: A compendium of approaches and examples*. Durham NC: COSO copyrighted materials.

Doig, A. (2013). *Fraud*. New York: Routledge.

Espino, G. (2014). *Fundamentos de Auditoría*. México: Grupo Editorial Patria.

- Estupiñán, R. (2015). *Control interno y fraudes: análisis de informe COSO I, II y III con base en los ciclos transaccionales*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Fernández, C., & Baptista, P. (2014). *Metodología de la investigación*. México: McGraw Hill.
- Fonseca, O. (2013). *Sistemas de Control Interno Para Organizaciones*. Lima: IICO.
- Guarjardo, G. (2014). *Contabilidad Financiera*. México: Mc Graw Hill.
- IFAC. (2008). *NIA 315 Identificación y Valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno*. New York: IFAC.
- IFAC. (2008). *NIA 500 Evidencia de Auditoría*. New York: IFAC.
- IFAC. (2008). *NIA 520 Procedimientos Analíticos*. New York: IFAC.
- IFAC. (2008). *NIA 530 Muestreo de Auditoría*. New York: IFAC.
- IFAC. (2008). *NIA 540 Responsabilidad del Auditor en relación con las estimaciones contables*. New York: IFAC.
- IFAC. (2013). *NIA 320 Importancia Relativa o Materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*. New York: IFAC.
- IFRS Foundation . (2009). *NIC 1 Presentación de Estados Financieros*. London: IFRS.
- IFRS Foundation. (2003). *NIC 2 Inventarios*. London: IFRS Foundation.
- IFRS Foundation. (2003). *NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Londres: IFRS.

IFRS Foundation. (2009). *NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*. Londres: IFRS Foundation.

IFRS Foundation. (2014). *NIF 9 Instrumentos Financieros*. Londres: IFRS Foundation.

Moncayo, C. (30 de julio de 2015). *Instituto Nacional de Contadores Públicos Colombia*. Obtenido de INCP: <https://www.incp.org.co/la-importancia-de-las-normas-internacionales-de-informacion-financiera/#comments>

Ortiz, H. (2013). *Finanzas básicas para no financieros*. Bogotá: Cengage Learning.

Pérez, R. (2010). *Técnica Contable*. Madrid: Editex.

Public Company Accounting Oversight Board. (2007). *PCAOB Release No. 2007-005A*. Washington DC: Public Company Accounting Oversight Board.

Reglamento a Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo N° 18445- H (Poder Ejecutivo 2 de setiembre de 2014).

Resolución Sobre Documentación de los Precios de Transferencia, DGT-R-16-2017 (Dirección General de Tributación 30 de marzo de 2017).

Rodríguez, L. (2012). *Análisis de Estados Financieros*. México: McGraw-Hill Interamericana.

Román, J. C. (2017). *Estados Financieros Básicos*. México: Ediciones Fiscales ISEF.

Romero, J. Á. (2012). *Contabilidad Intermedia*. México: Mc Graw Hill.

Salas, T. (2012). *Análisis y Diagnóstico Financiero*. San José: El Roble del Atlántico .

Sánchez, G. (2015). *Auditoría de estados financieros*. México: Pearson Educación.

Santillana, J. R. (2015). *Sistemas de Control Interno*. México: Pearson Educación de México.

Santillana, J. R. (2015). *Sistemas de Control Interno*. México: Pearson Educación.

Tapia, C. K., Rueda de León, R. S., & Silva, R. A. (2017). *Auditoría Interna Perspectivas de vanguardia*. México: IMCP.

U.S. Securities and Exchange Commission . (10 de junio de 2013). *U.S. Securities and Exchange Commission* . Obtenido de U.S. Securities and Exchange Commission : <https://www.sec.gov/Article/whatwedo.html>

ANEXOS

Anexo N.1 ENCUESTA DEL COSO APLICADA AL GERENTE FINANCIERO Y A LA CONTADORA

Facultad de Ciencias Económicas
Licenciatura en Contaduría Pública



Encuesta para la tesis "Análisis de la razonabilidad de los saldos la cuenta por cobrar de Electric CR S.A, así como la mejora del sistema de control interno aplicando las directivas del informe de COSO III del 01 Enero al 31 Diciembre 2017"

Instrucciones:

El presente formulario tiene como fin verificar la aplicación de los requerimientos que establece el COSO III con el fin de determinar si la entidad cuenta con los controles necesarios para mitigar riesgos que afecten la contabilidad en general.

1. ¿Existen manuales de control interno para la Electric CR S.A.?

() SI () NO

2. ¿La administración considera necesarios controles internos en las Cuentas por Cobrar?

() SI () NO

3. ¿La ideología y estilo de operación de la administración son consistentes con un ambiente de control sano?

() SI () NO

4. ¿La estructura organizacional de la entidad está diseñada apropiadamente para promover un ambiente de control sano?

() SI () NO

5. ¿La entidad ha establecido prácticas para la identificación de riesgos?

() SI () NO

6. ¿La entidad ha implementado mecanismos para anticipar, identificar y reaccionar a los cambios?
- () SI () NO
7. ¿Los sistemas de informes financieros y aplicaciones relacionadas y los sistemas de información son confiables?
- () SI () NO
8. ¿La información apropiada y necesaria es obtenida de y proporcionada a, la administración?
- () SI () NO
9. ¿La entidad realiza evaluaciones de los controles?
- () SI () NO
10. ¿La entidad realiza juntas internas para proporcionar retroalimentación a la administración sobre si los controles operan de manera eficaz?
- () SI () NO

Anexo N.2 BALANCE DE SITUACIÓN ELECTRIC CR, S.A.

ELECTRIC CR, S.A.
BALANCES DE SITUACIÓN
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017 Y 2016
 (Expresados en Miles Colones Costarricenses)

	2017 (Miles)	2016 (Miles)
ACTIVO		
ACTIVO CORRIENTE:		
Efectivo en caja y bancos	5,797,783	2,850,887
Cuentas por cobrar - Neto	572,878	516,509
Cuentas por cobrar filiales	5,009,877	7,208,746
Inventarios	481,521	558,119
Gastos prepagados y otros activos circulantes	11,182	4,666
IMPUESTO SOBRE RENTA POR COBRAR	-	62,461
Total activo corriente	11,873,241	11,201,388
INMUEBLES, MAQUINARIA, MOBILIARIO Y EQUIPO - Neto	145,226	156,205
INTANGIBLES	3,814	11,346
OTROS ACTIVOS	41,993	39,162
ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	20,029	8,779
TOTAL	12,084,304	11,416,881
PASIVO Y CAPITAL CONTABLE		
PASIVO CIRCULANTE:		
Cuentas por Pagar Comerciales	33,340	116,264
Gastos acumulados y otros pasivos	161,806	129,659
Cuentas por Pagar a Cías relacionadas	285,464	234,510
Impuesto sobre renta por pagar	22,395	-
Total pasivo circulante	503,004	480,433
PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		
Total pasivo	503,004	480,433
CAPITAL CONTABLE:		
Capital social	152,000	152,000
Reserva legal	30,400	30,400
Utilidades acumuladas	11,398,900	10,754,048
Total capital contable	11,581,300	10,936,448
	12,084,304	11,416,881

Anexo N.3 ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DICIEMBRE 2017 Y 2016

ELECTRIC CR, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017 Y 2016
 (Expresados en Miles Colones Costarricenses)

	2017 (Miles)	2016 (Miles)
INGRESOS DE OPERACIÓN		
Ventas Netas	2,111,424	1,994,596
Ingresos por Servicios Administrativos	740,837	497,878
Total Ingresos	2,852,261	2,492,474
Costos de Ventas	(1,289,554)	(1,290,618)
Utilidad Bruta	1,562,707	1,201,856
Gastos de Operación	(1,119,021)	(1,120,373)
UTILIDAD DE OPERACIÓN	443,686	81,482
OTROS INGRESOS Y GASTOS		
Ingresos Y Gastos Financieros- Neto	333,267	109,905
Subtotal	333,267	109,905
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	776,953	191,387
PROVISIÓN PARA IMPUESTO SOBRE LA RENTA	(132,101)	(17,011)
UTILIDAD NETA	644,852	174,376

Anexo N.4 CÉDULA PREPARADA POR LA ENTIDAD DE DOCUMENTOS POR COBRAR DEL 2017

Deudor	Monto original	Moneda	Fecha de inicio	Fecha de vencimiento	Tasa Interés	Saldo al 31.12.2016	Amortización	Aumento	Diferencial cambiario	Saldo 31.12.2017
Relacionada 4 Intereses por cobrar	\$	Dólares	1-Apr-15	25-Apr-20	1.57%	6,595,984,205	(1,832,365,231)		76,685,367	4,840,304,340
	Tasa de interés de Libor más un 0.3%					8,042,750	(47,456,230)	39,834,877	8,729,532	9,150,929
Total						6,604,026,954	(1,879,821,461)		85,414,899	4,849,455,269

Anexo N.5 PLANTILLA PARA LA IDENTIFICACIÓN DE NUEVOS RIESGOS

Plantilla para identificación de nuevos riesgos										
Número de Riesgo	Riesgo detectado	Fecha en que fue detectado	Probabilidad	Impacto	¿Representa un costo monetario? (Si/No)	Responsable	Detectado por	Posible daño	Plan de mitigación	Status
1										
2										
3										
4										