

UNIVERSIDAD SAN MARCOS



LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

**PARA OPTAR POR EL GRADO DE LICENCIATURA EN
CONTADURÍA PÚBLICA**

**DISEÑO DE CONTROL INTERNO “PAGOS DE COMISIONES A
PLATAFORMAS DIGITALES” QUE UTILIZAN LAS TIENDAS MUSI
FLORIDA RETAIL, MEDIANTE UNA CONCILIACIÓN DE LAS
TRANSACCIONES CON EL DEPARTAMENTO DE TESORERIA
DEL 01 ENERO AL 31 DE MAYO 2021**

**ELABORADO POR
CONTRERAS MENDOZA LUIS ALFREDO**

**SAN JOSÉ, COSTA RICA
JULIO, 2021**



**#1 EN EDUCACIÓN
VIRTUAL**



Este Proyecto Final de Graduación fue aprobado por el Tribunal Examinador de la Carrera de Contaduría Pública de la Universidad San Marcos, como requisito para optar por el grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública.

Miembros del Tribunal Examinador

Licda. Nancy Mora Salas

Presidente del Tribunal



Firma

Licda. María del Pilar Ugalde Herrera

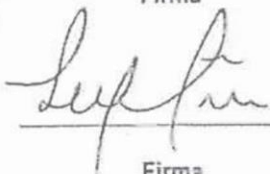
Tutor Asesor

MARIA DEL PILAR UGALDE HERRERA (FIRMA)
Firmado digitalmente por MARIA DEL PILAR UGALDE HERRERA (FIRMA)
Fecha: 2021.09.16 07:39:56
0000

Firma

Luis Alfredo Contreras Mendoza

Sustentante

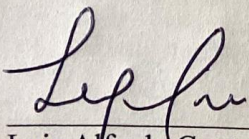


Firma

Jueves 16 de Setiembre 2021

DECLARACIÓN JURADA

Yo, **Luis Alfredo Contreras Mendoza**, mayor, soltero, estudiante de la Carrera de contaduría pública, de la Universidad San Marcos, domiciliado en Heredia San Rafael, portador de la cédula de identidad número 502960940, en este acto, debidamente apercebido y entendido de las penas y consecuencias con las que se castiga, en el Código Penal, el delito de perjurio y falso testimonio, ante quienes se constituyen en el Tribunal Examinador de mi Investigación Individual Aplicada para optar al grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública, juro solemnemente que mi trabajo de investigación denominado: *“Diseño de Comisiones a Plataformas Digitales” que utilizan las tiendas MUSI Florida Retail, mediante una conciliación de las transacciones con el Departamento de tesorería del 01 de enero al 31 de mayo 2021*”, es una obra original que ha respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derechos de Autor y Derechos Conexos, número 6 683, 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 70º: Es permitido citar a un autor transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que estos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor y de la obra original. Asimismo, quedo advertido que la Universidad San Marcos se reserva del derecho de protocolizar este documento ante Notario Público. En fe de lo anterior firmo en la ciudad de San José, el 16 del mes de septiembre del año dos mil 2021.



Luis Alfredo Contreras Mendoza
Cedula: 502960940

AGRADECIMIENTO.

En estas líneas quiero agradecer a todas las personas que hicieron posible esta investigación y que de alguna manera estuvieron conmigo en los momentos difíciles y alegres durante su desarrollo. Estas palabras son para ustedes.

A mis padres por todo su amor, comprensión y apoyo, pero sobre todo gracias infinitas por la paciencia que me han tenido. En medio de estos tiempos difíciles que nos ha tocado vivir, donde sin duda esta tesis marcará mi vida tanto en lo personal como en lo profesional.

A mis hermanas por ser un motivo de vida, Andres mi compañero de vida por apoyarme en este proceso a mis amigos y colegas con quienes compartí y quienes me han apoyado de diferentes maneras, gracias por todo.

DEDICATORIA.

A la Memoria de mi padre que justo cuando iniciaba este proyecto Dios decidió llevárselo te llevare por siempre en mi corazón papá, a mi madre que siempre está apoyando mis proyectos personales y profesionales los amo.

TABLA DE CONTENIDOS.

AGRADECIMIENTO.....	ii
DEDICATORIA.....	iii
DECLARACIÓN JURADA.....	iv
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN.....	1
Tema de la investigación.....	6
Planteamiento del problema.....	6
Objetivos de investigación.....	8
Objetivo general.....	8
Objetivos específicos.....	8
Justificación de la investigación.....	9
Antecedentes de la investigación.....	11
Síntesis antecedentes de la investigación.....	15
Alcances de la investigación.....	16
Proyecciones.....	16
Limitaciones.....	17
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO.....	18
Marco Situacional.....	18
Historia Florida Retail.....	18
Organigrama Institucional.....	21
Ubicación.....	21
FODA.....	22
Estados de Cuenta de las Conciliaciones.....	24

Beneficios de la Empresa.	28
Misión.....	30
Visión.	30
Marco conceptual.	30
Contabilidad.	30
Tipos de Contabilidad.....	31
Contabilidad Fiscal.....	32
Contabilidad de Gestión.	32
Contabilidad de Costos.....	33
Administración.	33
Análisis FODA.	34
Características de la Administración como motor de la eficiencia.	34
Tipos de Empresas.....	35
Delivery.	35
Socios Claves.....	37
Propuesta de valor delivery	37
Experiencia de Compras Memorables.....	38
Entregas a domicilio	38
App o plataformas Delivery en Costa Rica.	39
E-commerce.....	39
Implicaciones para Costa Rica	40
Transferencia Electrónica de Fondos. (T.E.F).....	41
Conciliaciones Bancarias.....	42

Pasos de una conciliación.....	43
Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.....	44
La contaduría como Profesión.....	44
Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), Interpretaciones de las NIIF (CINIIF) e Interpretaciones de las NIC (SIC).	49
Normas Internacionales de Auditoría. (NIA)	52
Norma Internacional de encargo aseguramientos (NIEA).	54
Auditoría.....	55
Auditoría Integral.	58
La Auditoría Integral como encargo de aseguramiento.....	61
Componentes de la Auditoría Integral.....	65
Empresa	67
Componentes de la empresa desde el enfoque de auditoría.	68
Auditoría de Control Interno.	77
Control Interno.	78
Ambiente de Control	79
Evaluación de riesgos	80
Actividades de control	81
Información y comunicación	82
Monitoreo o seguimiento.....	83
Limitaciones del control interno.....	84
Evaluación del riesgo y el control interno.....	85
Control Interno.	88

Ley del Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública 8422.....	96
Riesgo.....	97
El Rol de la Auditoría interna en la prevención y respuesta al fraude.	100
Blanqueamiento de Capitales.	101
Evasión, Elusión, Fraude fiscal y Eficiencia Tributaria.	102
CAPÍTULO III. MARCO METODOLÓGICO	105
Enfoque de la Investigación.	105
Alcance de la investigación	109
Sujetos y fuentes de investigación.....	110
Instrumentos o Técnicas de Investigación.....	111
Variables de la investigación.....	112
Variable 1. Conocer la situación actual de la modalidad <i>delivery</i> en la empresa florida Retail tiendas de conveniencia musi en cuanto a la utilización de pagos por medio de plataformas digitales.....	112
Variable 2. Documentar la normativa de control interno y la normativa emitida por parte del Ministerio de Industria y Comercio, sobre control de plataformas digitales <i>delivery</i>	113
Variable 3. Caracterizar el proceso del pago de comisiones sobre los pagos de cuentas por pagar y cobrar de plataformas digitales.....	115
Variable 4. Proponer la estructura del control interno en el departamento de tesorería de tiendas musi sobre el cobro y pago de comisiones de plataformas digitales..	115
IV. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS.....	118
1.Conocer la situación actual de la modalidad <i>delivery</i> en la empresa florida Retail tiendas de conveniencia Musi en cuanto a la utilización de pagos por medio de plataformas digitales.	118
2.Documentar la normativa de control interno y la normativa emitida por parte del Ministerio de Industria y Comercio, sobre el control de plataformas digitales <i>delivery</i>	122
3.Caracterizar el proceso del pago de comisiones sobre los pagos de cuentas por pagar y cobrar de plataformas digitales.....	124
4.Proponer la estructura del control interno en el departamento de tesorería de tiendas musi sobre el cobro y pago de comisiones plataformas digitales.....	126

CAPITULO V Conclusiones y Recomendaciones.....	130
Conclusiones.....	130
Recomendaciones	133
CAPITULO VI. PROPUESTA DE MEJORAMIENTO	134
Objetivo general de la propuesta.	134
Objetivos específicos de la propuesta.....	134
Acciones Concretas de la propuesta.	134
Descripción de los recursos de la propuesta.	135
Presupuesto de la capacitación del personal.....	136
Cronograma de la propuesta de mejoramiento.	137
Propuesta de mejoramiento para la implementación del procedimiento de control interno y cambio de cultura organizacional al proceso de las conciliaciones de cuentas por pagar y cuentas por cobrar de las ventas digitales o <i>delivery</i> tiendas <i>musí</i>	138
1.Propuesta procedimiento de control interno para el proceso de cuentas por pagar y cuentas por cobrar plataformas digitales.	138
RESPONSABILIDAD SOBRE LA CREACIÓN, SEGUIMIENTO Y PERFECCIONAMIENTO DE LOS MANUALES DE PROCEDIMIENTOS.....	140
Etapas del desarrollo del Proceso de la Normativa de Control Interno.....	143
Propuesta paso a paso del proceso de las ventas digitales en tiendas al departamento de tesorería con el fin de que no se cometan errores en la carga de la cuenta por pagar a las plataformas digitales.....	144
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.	148

ÍNDICE DE FIGURAS.

<i>Figura 1.</i> Proceso de transformación MUSI.	20
<i>Figura 2.</i> Organigrama Institucional.	21
<i>Figura 3.</i> Elementos funcionales.....	79
<i>Figura 4.</i> Elemento de Control Interno Ambiente de Control	80
<i>Figura 5.</i> Elemento del control interno evaluación del riesgo.	81
<i>Figura 6.</i> Elementos del control interno actividades de control.....	82
<i>Figura 7.</i> Elementos del control interno información y comunicación.....	83
<i>Figura 8.</i> Elemento del control interno monitoreo y seguimiento.	84
<i>Figura 9.</i> Proceso de Cuenta por Pagar.....	147

ÍNDICE DE TABLAS.

Tabla 1. <i>Análisis FODA empresarial.</i>	23
Tabla 2. <i>Estado de Conciliaciones Periodos 2019,2020,2021 por plataformas y Negocio.</i> 24	
Tabla 3. <i>Estado de Conciliaciones por plataforma para los periodos 2020 y 2021.</i>	25
Tabla 4. <i>Ventas por Plataformas digitales 2019</i>	26
Tabla 5. <i>Ventas plataformas digitales 2020.</i>	27
Tabla 6. <i>Ventas plataformas digitales a mayo 2021</i>	28

Tabla 7. <i>Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.</i>	50
Tabla 8. <i>Normas Internacionales de Contabilidad. (NIC)</i>	50
Tabla 9. <i>Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF)</i>	51
Tabla 10. <i>Superintendencia de Industria y Comercio. (SIC).</i>	52
Tabla 11. <i>Secciones de las Normas Internaciones de Auditoría.</i>	52
Tabla 12. <i>Norma Internacional de encargo aseguramientos 3000.</i>	54
Tabla 13. <i>Instrumentos o Técnicas de Investigación</i>	112
Tabla 14. <i>Definición, operacionalización e instrumentalización de las variables de investigación.</i>	116
Tabla 15. <i>Cantidad de tiendas con ventas delivery.</i>	121
Tabla 16. <i>Entrevista al jefe Departamento de Valores.</i>	122
Tabla 17. <i>Conocimiento nueva regulación MEIC sobre plataformas digitales</i>	123
Tabla 18. <i>Matriz de análisis de cumplimiento conciliaciones de Cuentas por pagar y cobrar puntos de venta</i>	124
Tabla 19. <i>Proceso conciliaciones cuentas por pagar operadores delivery.</i>	125
Tabla 20. <i>Parámetros evaluación del control interno.</i>	127
Tabla 21. <i>Matriz de análisis del control interno por componente.</i>	127
Tabla 22. <i>Conocimiento ley 8292 administradores tiendas.</i>	128

Tabla 23. <i>Descripción de los recursos de la propuesta de mejoramiento para las Tiendas de Conveniencia Musi.</i>	135
Tabla 24. <i>Propuesta de mejoramiento para la empresa Tiendas de Conveniencia Musi.</i>	136
Tabla 25. <i>Cronograma de actividades.</i>	137
Tabla 26. <i>Proceso de conocimiento del control interno y evaluación del riesgo de control.</i>	139
Tabla 27. <i>Descripción del procedimiento.</i>	142
Tabla 28. <i>Etapas Normativa de Control Interno.</i>	143
Tabla 29. <i>Proceso de ventas digitales de tiendas a contabilidad.</i>	146

ÍNDICE DE GRÁFICOS.

<i>Gráfico 1.</i> Ventas delivery.....	121
<i>Gráfico 2.</i> Conocimiento regulación MEIC	123
<i>Gráfico 3.</i> Conciliaciones cuentas por pagar.....	126
<i>Gráfico 4.</i> Conocimiento ley 8292 en puntos de venta.	129

ÍNDICE DE ANEXOS.

Anexos 1. Entrevista gerencia Financiero Contable y Asistentes Contables.	151
Anexos 2. Cuestionario aplicado a los administradores de Tiendas y Supervisores.....	152

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN.

La presente investigación se refiere al diseño de un modelo de Control Interno para el Departamento de Tesorería de las Tiendas de Conveniencias Musi que pertenecen al Grupo Florida Bebidas. Dicho control se basa en las Conciliaciones sobre plataformas Digitales o Ventas en línea, o lo que es conocido como *E-commerce*. A manera de ejemplificar, podemos mencionar algunas plataformas digitales como Uber Eats, Rappi y Pedidos YA, que son líderes a nivel mundial y en Costa Rica no es la excepción, teniendo un repunte importante luego de que nos viéramos afectados por la Pandemia por COVID 19, hace ya casi dos años, donde en muchos casos se hace necesario el uso de éstas y otras plataformas digitales para la adquisición de bienes y/o servicios.

La característica principal de este tipo de negocio es que hoy día es una tendencia, y a nivel Financiero Contable no hay mucha experiencia en el Control Interno de las conciliaciones de las plataformas *delivery* o ventas digitales por eso es que el aporte con esta investigación es muy relevante para el debido control de las conciliaciones y estar al día con las transacciones contables.

En la sociedad actual, es sumamente importante administrar empresas de manera eficiente y eficaz, esto implica el correcto entendimiento y aplicación de la gestión administrativa, misma que consta de cuatro pilares fundamentales: Planificar, organizar, dirigir y controlar. El último de estos pilares es la base del presente proyecto de investigación, mismo que se basa en medir y corregir el desempeño tanto individual, como organizacional para garantizar que las acciones cotidianas se acoplen a los planes para cumplir objetivos. En nuestro país, algunos de estos objetivos están contemplados en la Ley General de Control Interno, Ley #8292 misma que busca prioritariamente la protección y conservación del patrimonio para el control y seguimiento de los procesos que tiene la empresa las empresas privadas deben lograr este equilibrio generando información confiable y oportuna para garantizar la eficiencia y la eficacia en las operaciones cumpliendo así con el ordenamiento jurídico y técnico. En atención a dicha normativa, todas las instituciones o empresas privadas que operen o manipulen fondos deben gestionar el cumplimiento de lo establecido en la Ley General de Control Interno.

La presente investigación se realizará en las Tiendas de Conveniencia Musi que pertenece a la División Florida Retail del Grupo Corporativo FIFCO. En la investigación, abordaremos 50

puntos de venta en todo el país donde se comercializa más de 16 categorías como Panadería, Bebidas Alcohólicas, Bebidas no Alcohólicas, Snacks y Dulces, Cigarrillos, Cuidado del Hogar, Limpieza del Hogar para mencionar algunas. Sin embargo, la propuesta de control se diseñará solo para 38 tiendas que son las que ya trabajan con las plataformas *delivery*.

El *Marketing* experiencial puede llevar las ventas a otro nivel, pero la llegada del COVID-19 puso muchos procesos comerciales en espera.

Luego de este golpe que cambió tantas dinámicas de empresas y las exigencias de los clientes, es común preguntarse, ¿qué hacer para aumentar las ventas?

Estando conscientes que esta nueva normalidad puede convertirse en la norma por muchos años, vamos a conocer tendencias que supermercados y Tiendas de Conveniencia podrán adoptar en los próximos años para atraer más clientes, fidelizarlos y aumentar sus ventas, sin arriesgar la salud ni su economía.

Para analizar esta problemática es importante mencionar que Hoy Costa Rica sufre por la llegada de esta Pandemia que está dañando a los hogares costarricenses, afectando a todo el comercio en general cambiando hábitos de consumo y las tiendas de conveniencia es uno de los sectores más afectados con transacciones y visitas a las tiendas, hoy datos del Ministerio de Salud el país registra más de 36,005 casos positivos al mes de junio 2021 y reporta 4,602 fallecidos datos realmente alarmante por eso hoy una sociedad sufre los embates de este virus que vino a revolucionar y a transformar los negocios a cambiar la forma de comprar por eso las plataformas de entregas a domicilio comienzan a tomar relevancia ante la llegada del virus tenemos un consumidor que necesita cuidar su salud y la de los suyos.

Hoy el país cuenta con más de 5 plataformas *delivery*, uber eats, pedidos ya, rappi las cuales trabajan a nivel global, por eso Tiendas de Conveniencia Musi se une a la nueva era del *E-commerce delivery* para satisfacer las necesidades de sus competidores llevando sus productos hasta la puerta de su casa con horarios desde las 5:30 am hasta las 9:00 pm una necesidad que el consumidor tenía y hoy Musi cambia una parte de su estrategia comercial no solo de vender en sus establecimientos si no de llevar sus productos hasta la casa de los costarricenses en alianzas con las empresas de Plataformas digitales.

La investigación de esta problemática se realizó con el interés de diseñar un proceso de control interno ya que hoy la empresa tiene estos cambios tan abruptos en el modelo de compra y no se estaba preparado a nivel financiero contable para poder manejar el cobro y pago de comisiones sobre las transacciones digitales hoy en día hay comisiones que no se han podido cobrar ni pagar o se han pagado de más generando un riesgo para la compañía de fuga de dinero o mal manejo de ingresos. Estas alianzas con las compañías de plataformas digitales o *delivery* nacen por una necesidad del consumidor de no poner en riesgo su salud. Los cobros sobre las comisiones que se emiten por las transacciones digitales hoy siendo FIFCO una empresa altamente responsable de sus obligaciones financieras surge la necesidad de establecer un proceso de control interno de acuerdo a los lineamientos de la ley 8292 sobre el control interno y teniendo claro que la compañía se regula por los estatutos regulatorios del Ministerio Hacienda.

Esta es la razón por la que surge un interés académico y profesional sobre la indagación y conocer más a profundidad de esta nueva tendencia digital de un aporte práctico que se ve en la necesidad de tener un proceso contable con los principios del control y manejo para los intereses tanto de los operadores como para la compañía. Según el artículo 8 Ley General del control interno 8292 que para efectos de esta ley se entenderá por el sistema de control interno la serie de acciones ejecutadas por la administración activa, diseñada para proporcionar seguridad en la consecución de los siguientes objetivos:

- a. Proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal.
- b. Exigir confiabilidad y oportunidad de la información.
- c. Garantizar eficiencia y eficacia de las operaciones
- d. Cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico.

En esta investigación vamos a diseñar el proceso de control interno para poder conciliar las ventas contra los pagos de las comisiones de plataformas *delivery* o plataformas digitales en el área de tesorería de tiendas de conveniencia musu. Bajo los lineamientos de la ley del control interno #8292 que le permitan a la empresa alcanzar la eficiencia, eficacia y la efectividad en sus procesos contables y financieros y el apego al marco contable, administrativo y legal que son los aplicables.

Se plantea realizar el control interno para el pago de comisiones de plataformas digitales o *delivery*, conocer la situación actual de la modalidad *delivery*, documentar la normativa del control interno y de la normativa emitida por parte del MEIC sobre el control de las empresas *delivery* en Costa Rica, caracterizar el proceso que aplique para plataformas digitales, Proponer la estructura de control interno al departamento de tesorería de tiendas de conveniencia Musi sobre el cobro y pago de comisiones a plataformas digitales (Uber Eats, Rappi, Pedidos ya).

Para la mejora de los resultados obtenidos permitiendo a la empresa alcanzar un nivel adecuado de desempeño que favorezca su crecimiento y mejorar los procesos de control.

En el Capítulo I Introducción, se plantea el tema y el problema de investigación, se describen los objetivos, general y específicos, que se pretenden alcanzar con la investigación. Seguidamente, se encuentra la justificación, los antecedentes y los alcances de la investigación.

En el Capítulo II Marco Teórico, está compuesto de dos grandes apartados. El primero es el Marco situacional, que comprende la descripción del departamento de tesorería de tiendas Musi haciendo referencia en los aspectos que se consideran importantes para los fines de la investigación. Se describe su historia, el organigrama institucional, sus instalaciones y ubicación. La misión, visión y valores (el FODA de la organización que se presenta es de elaboración propia). Finalmente, se agregan las conciliaciones de pagos y cobros de comisiones del periodo julio 2020 a mayo 2021 aportados de la empresa.

El segundo apartado es el Marco Conceptual, en el cual se ahonda en el tema de la Ley General del control interno #8292 y los conceptos que están relacionados con ella. Partiendo de los principios básicos de esta ley para luego detallar todo el conjunto de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas de información Contable (NIC), conceptos de la ley del enriquecimiento ilícito. En los temas vinculados a la empresa, se parte con la información que hoy trabajan para las conciliaciones. Hoy no se aplican los principios básicos del control interno; se describe el componente de información financiera, los procesos contables que hoy ejecuta para las conciliaciones, para la gestión de la administración y el de control interno. Luego, se define el concepto de control interno y su aplicación y se describen los objetivos y metodología de los artículos más adecuados a estos procesos de control. Se finaliza el capítulo con una reseña de

conceptos de uso frecuente vinculados al control interno, a la NIC 1 sobre la presentación de estados financieros, NIC 18 sobre ingresos y la NIF 16 sobre contratos y arrendamientos.

En el Capítulo III Marco Metodológico, se describe el enfoque de la investigación, que se define como cualitativa y cuantitativa con un alcance exploratorio y descriptivo. En cuanto a los sujetos y fuentes de información, se opta por la selección de una muestra de 35 tiendas que son las que hoy trabajan la modalidad de ventas digitales y las principales fuentes de información utilizadas son libros, artículos de revistas científicas, periódicos como el financiero, tesis académicas e informes gubernamentales; adicionalmente, se menciona que los instrumentos para la recolección de datos son el cuestionario, entrevistas y los análisis. Seguidamente, se realiza la definición conceptual, operativa e instrumental de las variables de investigación,

En el Capítulo IV Análisis de los Resultados, se presenta el análisis de los resultados obtenidos como producto del diseño de control interno y su aplicación en las conciliaciones de las transacciones financieras.

El capítulo presenta, por cada uno de los objetivos específicos de la investigación, el instrumento diseñado y aplicado y el análisis de los resultados obtenidos. Así, se desarrollan las variables de medición empezando por el diagnóstico y evaluación del departamento tesorería en lo que respecta a los principios básicos de aplicación del control interno, para luego continuar con el análisis de cada del componente de información financiera como son las NIFF y las NIC, seguido del cumplimiento normativo, la gestión de la administración y finalmente, el control interno.

En el Capítulo V Propuesta de Mejoramiento. Aplicación de los principales pilares de la ley de control interno #8282, se describen los objetivos, general y específicos, de la propuesta, las acciones concretas que se proponen, los recursos y algunas sugerencias en cuanto al cronograma. La propuesta consiste en crear un modelo de conciliación de cuentas por pagar y cuentas por cobrar entre el departamento de tesorería y las empresas de plataformas *delivery* realizar una conciliación desde el julio del 2020 hasta mayo 2021, en función de una estructura de trabajo que se base en los pilares fundamentales de la ley sobre Control Interno y sus componentes. La propuesta se desarrolla siguiendo las etapas de las normas de contabilidad y las normas de información

financiera y se aportan en el Anexo todas las herramientas de trabajo diseñadas y aplicadas en el presente trabajo de investigación.

Finalmente, en el Capítulo VI Conclusiones y Recomendaciones, se presentan las conclusiones y recomendaciones a las que se derivan como producto de la presente investigación.

Tema de la investigación.

Diseño de Control Interno en las tiendas de conveniencia Musi Florida Retail “pagos de comisiones a plataformas Digitales” que utiliza las tiendas Musi, mediante una conciliación de las transacciones de enero a de mayo 2021 del departamento de tesorería.

Planteamiento del problema.

La empresa florida Retail tiendas Musi debido a la llegada de la pandemia tuvo que tomar decisiones drásticas para no ver tan afectados sus ingresos y por hacerle frente a sus responsabilidades, ésta ha tenido que adoptar una serie de cambios a lo interno ya que con todas las medidas y restricciones impuestas al país se vio muy impactada sus ingresos y las ventas por la baja visitación de clientes. Debido a esto, decide ofrecer ventas en línea por medio de las plataformas *delivery* a raíz de la nueva normalidad y cambios en el proceso de ventas. Se determina que el departamento de tesorería no cuenta ni tiene un buen sistema de conciliaciones de pagos de comisiones que se generan por esta nueva modalidad de venta en línea por lo que se ha detectado una debilidad enorme en los controles, tanto que no cuenta con un control interno ni tiene un control correcto de los ingresos y egresos de esta actividad y además de eso tuvo que acceder a esta nueva modalidad de venta para poder llegar a sus clientes y lo que han estado encontrando son desviaciones de dineros y faltantes de dinero, pagos incorrectos de comisiones no han logrado determinar que todo esto se debe a una falta de control interno y no están trabajando de acuerdo a la norma de ingresos que es la NIC #18 de una correcta implementación por lo tanto la presente investigación se debe considerar todo este proceso para lograr facilitar a la empresa Florida Retail tiendas Musi un control interno que le permita minimizar el riesgo con un correcto control adecuado además el manejo de los ingresos como lo establece la NIC #18.

Algunos aspectos concretos del problema que nos ocupan con esta investigación son:

1. ¿Cómo es el estado de las conciliaciones actuales?
2. ¿Cuál es el riesgo que tiene la empresa al no tener un adecuado Control Interno?
3. ¿Cuál es el apego que tiene esta empresa a las normas de información financiera y a las normas internacionales de contabilidad?
4. ¿Determinar cuál es el grado de eficiencia y eficacia que puede lograr la Compañía al tener un correcto control interno apegado a los lineamientos que establece la ley #8292?

Objetivos de investigación.

En el apartado a continuación vamos a conocer los objetivos generales y los específicos con el propósito de tener una visión clara y específica de cuáles son esos elementos que vamos a trabajar y buscar resultados en la investigación.

Objetivo general.

Diseñar el modelo de control interno de las tiendas Musi Florida Retail, a través de un examen crítico que nos indique las acciones económicas de la empresa, para lograr las correctas conciliaciones de pago de comisiones de ventas digitales.

Objetivos específicos.

- 1- Conocer la situación actual de la modalidad *delivery* en la empresa Musi Florida Retail en cuanto a la utilización de pagos por medio de plataformas digitales
- 2- Documentar la normativa del control interno y la normativa emitida por parte del Ministerio de Industria y Comercio, sobre control de plataformas digitales como *delivery* en Costa Rica.
- 3- Caracterizar el proceso del pago de comisiones sobre los pagos a las plataformas digitales.
- 4- Proponer la estructura del control interno al departamento de tesorería de tiendas de conveniencia Musi sobre el cobro y pago de comisiones a plataformas digitales (Uber Eats, Rappi y Pedidos Ya).

Justificación de la investigación.

Uno de los componentes y el objetivo propio del control interno resulta muy importante para el desarrollo de la aplicación en el departamento de tesorería y para otros departamentos de la empresa, ya que hoy en día al no aplicar los principios básicos del control interno podríamos estar afectando el buen desempeño de la organización y poniendo en riesgo los ingresos y la cuenta por pagar a los proveedores de las plataformas *delivery* el buen proceso de control son esenciales para el correcto desempeño de las operaciones de la empresa con la nueva modalidad de ventas en línea.

Las plataformas de entregas a domicilio se transformaron y se reinventan con la llegada de la pandemia a nivel mundial y en Costa Rica no fue la excepción.

Ante el confinamiento y el temor por el acelerado crecimiento del virus en Costa Rica las cadenas de supermercados y en especial las tiendas de conveniencia vieron en las plataformas de entregas a domicilio un gran aliado para expandir sus ventas y llegar hasta la puerta de los hogares costarricenses, estas plataformas cada día toman más relevancia y las empresas no estaban preparadas a nivel de control interno en los departamentos de tesorería para el registro y pago de las comisiones que cobran estas empresas a las cadenas de supermercados hoy en día se manejan de manera muy manual sin ningún principio contable para estos casos y sin un adecuado control interno.

En su lugar, los principios básicos del control interno establecen lineamientos claros para un mejor desempeño de las funciones en un departamento financiero contable que hoy carece de estos principios básicos y que al no aplicarlos ponen en riesgo el buen funcionamiento y se podría estar incurriendo en malversación de fondos por que hoy hay dineros que no se han podido conciliar y esto está afectando las dos cuentas la de cobrar y pagar esta metodología es más comprensiva que permite no sólo evaluar la información financiera, sino también identificar posibles desviaciones de la gestión administrativa con relación al uso de recursos y al cumplimiento de las metas, además de evaluar de los marcos normativos aplicables a la empresa.

El departamento financiero en este caso el área de tesorería tiene apenas un año de estar con esta nueva modalidad de ventas en línea por lo que no se cuenta con el debido proceso de lineamiento para las conciliaciones, no obstante, se puede afirmar que ellos han venido trabajando

esta gestión con herramientas muy básicas que carecen de los principios básicos de contabilidad y de las normas de información financiera. Con la llegada de esta nueva normalidad que son las ventas en línea y departamento no estaba preparado para hacerle frente a estos cambios en la gestión de venta en línea hoy la empresa necesita hacer crecer sus ventas y transacciones para el logro de sus presupuestos y llegar al punto de equilibrio que toda empresa necesita para hacerle frente a todas sus obligaciones financieras y los resultados planteados por la Junta Directiva.

Este contexto pone en evidencia algunos aspectos negativos que hoy no se están cumpliendo ya que no cuentan o no aplican los principios básicos del control y las normas tanto de información financiera como las normas de contabilidad para la gestión de la empresa y del área comercial, se puede ver como una fortaleza, las nuevas ventas en línea por medio de plataformas ya que para sus clientes es una nueva experiencia de compra y es una nueva normalidad, lo que contribuye al día de hoy a un crecimiento en ventas del 12% con la llegada y puesta en práctica de las ventas en línea.

Ahora bien al implementar las normas de información financiera y las normas internacionales de contabilidad y los principios básicos del control interno esto permitirá a la empresa evaluar la parte financiera contable de las conciliaciones de ingresos sobre comisiones de plataformas, es decir, opinar si son razonables los saldos presentados en los estados conciliados; en la parte de gestión, podrá medir si los resultados se ajustan a las metas fijadas; en la parte legal, evaluará el cumplimiento de los marcos normativos aplicables; y, evaluará el sistema de control interno, para de esta manera sugerir recomendaciones que permitan a la jefatura tomar las acciones necesarias tendientes a un desempeño más eficiente con miras al crecimiento empresarial y de ordenamiento de la gestión financiero contable del departamento de tesorería de las tiendas de conveniencia musí.

Diseñar el modelo de control interno en las tiendas de conveniencia musí florida retail del proceso “pagos de comisiones a las plataformas digitales” mediante una conciliación de las transacciones con el departamento de tesorería. A través del examen crítico, objetivo, sistemático y detallado de cuatro componentes fundamentales, conocidos como información financiera, cumplimiento normativo, gestión de la administración y sistema de control interno, que le permita a la empresa alcanzar un nivel adecuado de eficiencia, eficacia y efectividad en función de sus

recursos disponibles y el apego de las operaciones económicas al marco contable, administrativo y legal que le son aplicables.

Antecedentes de la investigación.

En la actualidad las empresas debieron adecuarse a la nueva normalidad y estas se vieron en la necesidad de hacer cambios muy acelerados para hacerle frente ante los cambios de los hábitos de consumo de sus clientes y evidentemente hubo una disminución el consumo y las ventas lo que las compañías deben cambiar paradigmas de gestión y comercialización y adecuarse a nuevas tendencias a nivel mundial y en este caso Musi se vio en la necesidad de transformar una parte de sus operaciones para satisfacer a ese consumidor que tiene una necesidad pero debe cuidar su salud ,el desarrollo de los mercados globalizados y el avance de las nuevas tecnologías de gestión denotan la necesidad de las empresas de adaptarse a esos cambios y estar alineadas al manejo de sus operaciones financieras de una forma completa, fiable y oportuna para una toma de decisiones acertada sobre sus operaciones.

En este contexto, las empresas ven la puesta en marcha de los principios básicos del Control Interno y de las normas internacionales de contabilidad y las normas de información financiera como herramienta apropiada para cumplir con esos objetivos planteados.

Los procedimientos de control interno funcionan como herramientas de inspección, vigilancia, revisión y registro de las distintas actividades que se desarrollan dentro de las organizaciones.

“El control interno, contribuye mucho a proteger a una organización contra los errores y el fraude, garantiza la confiabilidad de la información obtenida y ofrece una seguridad razonable respecto al logro de los objetivos”. (Barrantes, 2017, p. 55). mecanismo idóneo, que bien empleado, favorece a tener las medidas indicadas para las previsiones de riesgo.

Otro trabajo es el denominado Estrategia para el fortalecimiento del Sistema de control interno en el Hospital William Allen Taylor de la Caja Costarricense del Seguro Social, elaborado por Lorena Patricia Campos Arce en el año 2014 y realizado en el INCAP. En dicho estudio (Arce, 2014 p. 19) describe que lo siguiente:

las instituciones públicas deben cumplir con una serie de pautas en cuanto al Control Interno por un mandato legal dictaminado por la Ley 8292, así como las Normas definidas por la Contraloría General de la República, esta visión de cumplimiento por amparo a una ley debe ser trascendida y las y los funcionarios públicos que deban realizar las funciones de Control Interno, deben encontrar en éste, una herramienta vital para facilitar y guiar la planificación de sus funciones, el abordaje adecuado y oportuno a los riesgos en la gestión y de la mano con ello el cumplimiento de la tarea objetivo y los resultados esperados. (p145.)

En consecuencia, es necesario que los funcionarios estén capacitados para la ejecución de las actividades de control interno y de ese modo, contar con los controles requeridos. Asimismo, en una publicación realizada por el Monge (2017 p 148)

Un sector financiero eficiente y eficaz representa un ideal para cualquier país y refleja en gran medida su desarrollo económico y procesos históricos productivos. Por lo cual, amerita de un estricto control interno y el cumplimiento de las diversas normativas que se han establecido para tal propósito. (p.3)

Con base en lo descrito anteriormente, el control interno es un elemento esencial para las organizaciones, ya sean estas privadas o públicas.

Cada uno de los trabajos descritos anteriormente, sirven de referencia puesto que sirven de base para tener más clarificado la importancia del control interno para las empresas. Esto, aun cuando las investigaciones se han realizado en diferentes tipos de instituciones, todas tienen en común que el Control Interno es necesario y debe ejecutarse según las normas establecidas a nivel de la institución, así como tomando en cuenta lo estipulado a nivel nacional e internacional. Esto por cuanto son requerimientos que permiten implementar medidas para disminuir los distintos tipos de riesgos, especialmente en empresas que son auditadas por el Ministerio de Hacienda ya que pertenecen al grupo de grandes contribuyentes y para un mejor control de los ingresos y egresos.

En el ámbito nacional, se pueden mencionar importantes hallazgos relacionados con el Control Interno un enfoque claro emitido por la Contraloría general de la República. Que el artículo

13, inciso a) de la Ley General Control Interno (2004) dispone como deber de los jefes y titulares subordinados.

Mantener y demostrar integridad y valores éticos en el ejercicio de sus deberes y obligaciones, así como contribuir con su liderazgo y sus acciones a promoverlos en el resto de la organización, para el cumplimiento efectivo por parte de los demás funcionarios, lo que significa que la exigencia de integridad y valores éticos involucra a todo servidor público.

En el ámbito Internacional Mónica Acosta (2018) líder de *Marsh Risk consulting en Marsh* Perú se habla del Marco Coso donde hace énfasis en que las organizaciones se enfrentan a una serie de riesgos que pueden poner en juego el cumplimiento de sus objetivos estratégicos, e incluso generan un gran impacto negativo frente a sus distintos grupos de interés. A través del Control Interno se puede establecer un esquema estructurado, que permita ayudar a la alta gerencia a mantenerlos enfocados en la búsqueda de sus objetivos operativos y financieros, mientras la compañía opera razonablemente, minimizando las sorpresas.

El control interno es un proceso que debe ser ejecutado por el directorio, la gerencia y el personal, es decir, por toda la compañía. Está diseñado principalmente para proveer una seguridad razonable acerca de los objetivos operacionales de reporte y de cumplimiento de la entidad.

Uno de los principales modelos de referencia es el Marco COSO, el cual genera una definición común de Control Interno y brinda un modelo estructurado que ayuda a las empresas a encaminarse hacia una implementación efectiva de Control Interno. Este modelo de Control Interno está dividido en cinco componentes,

1. Ambiente de Control. Engloba el gobierno del sistema y donde se encuentran los lineamientos, normas, procesos y estructuras que proporcionan la base para llevar a cabo el Control Interno en la organización. A través de este componente, el directorio y la gerencia establecen el tono con respecto a la importancia del Control Interno.
2. Evaluación de riesgos. Es el componente donde se define un proceso dinámico e iterativo para identificar y analizar los riesgos para el logro de objetivos de la entidad, formando una base para determinar cómo se deben administrar y tratar sus los riesgos. En este

componente, se deben considerar los posibles cambios en el entorno externo o dentro de su modelo de negocio que pueda impedir su capacidad para alcanzar sus objetivos.

3. Actividades de control. Son las acciones establecidas por las políticas y procedimientos para ayudar a asegurar que las directivas de mitigación de los riesgos para el logro de los objetivos se llevan a cabo. Las actividades de control son ejecutadas en todos los niveles de la entidad y en todos los procesos de negocio y en el entorno de la tecnología, enmarcados en el alcance del sistema de control.
4. Información y comunicación. Este componente tiene como protagonista a la información, la cual es necesaria para que la entidad ejecute las responsabilidades de Control Interno en apoyo del logro de sus objetivos. La comunicación se produce tanto a nivel interno como externo y proporciona a la organización de la información necesaria para llevar a cabo día a día los controles.
5. Actividades de monitoreo. Este componente permite monitorear, a través de evaluaciones continuas, independientes y periódicas, el cumplimiento y correcto funcionamiento de los componentes y principios de este modelo de gestión. Los resultados deben ser evaluados y las deficiencias comunicadas de manera oportuna a la alta gerencia para poder ser gestionados.

Para poder decir que un SCI se encuentra funcionando bajo el modelo COSO, cada uno de los componentes y principios deben estar presentes y funcionando de manera integrada.

Si bien un SCI ayuda a aumentar el nivel de percepción del riesgo de la empresa al interno y al externo, debemos reconocer que también existen limitaciones inherentes a todo sistema como los juicios humanos en la toma de decisiones, fallas humanas o errores, colusión de dos o más personas, entre otros, que también deben ser tomadas en cuenta.

La implementación de un sistema de control interno permite fortalecer a las compañías y las impulsa a conseguir sus objetivos, previene pérdidas de recursos, mejora la ética, facilita el aseguramiento de los reportes, incrementa confianza de inversionistas, reduce riesgos y es aplicable independientemente del tamaño o tipo del negocio.

En concordancia con esta línea se encuentra el segundo hallazgo de relevancia encontrado como resultado del rastreo bibliográfico realizado a nivel nacional. En el caso de la aplicación y definición del Control Interno Barrantes, Israel lo define:

El control interno es la serie de acciones diseñadas y ejecutadas por la administración activa para proporcionar una seguridad razonable en torno a la consecución de los objetivos de la organización, en las siguientes categorías:

1. Proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida por despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal;
2. Exigir confiabilidad y oportunidad de la información;
3. Garantizar eficiencia y eficacia de las operaciones y
4. Cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico Ley General de Control Interno. El control interno se visualiza como el proceso que la administración ejecuta para evaluar operaciones específicas, con seguridad razonable, en tres categorías principales: efectividad y eficiencia operacional; confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de políticas, leyes y normas.

El control interno posee los cinco componentes siguientes: ambiente de control, valoración de riesgos, actividades de control (políticas y procedimientos), información y comunicación y monitoreo o supervisión. Dichos componentes pueden implementarse en todas las empresas e instituciones, según sean sus características administrativas, operacionales y de tamaño. Los cinco componentes del modelo de control interno están interrelacionados, se derivan del estilo de la dirección y se integran al proceso de gestión. (INTASOL, 1995 p. 43)

Síntesis antecedentes de la investigación.

Como resultado de la revisión bibliográfica realizada se pudo observar que el Control Interno es una temática con bastantes años de investigación y aplicación, que se aplica en los países latinoamericanos. Se encontró cierta unicidad de criterio en lo que respecta a su definición, componentes, objetivos y metodología, evidenciándose algunas variaciones de acuerdo con las políticas de cada país.

En Costa Rica, las instituciones tienen las facultades para emitir disposiciones, normas, políticas y directrices en materia de gestión y Control Interno, y es la Contraloría General de la República (CGR), así estipulado en la ley 7428, “Ley Orgánica de la Contraloría General de la República”, y en los artículos de 183 y 184 de la Constitución Política de la República de Costa Rica.

En todo caso, el Control Interno es un proceso de gestión que toda empresa debe aplicar a sus operaciones en los diferentes departamentos y en especial en los departamentos financieros para el aseguramiento y la confiabilidad de la empresa, que sea completa, fiable y oportuna que sirva de soporte para la toma de decisiones acerca de su organización y la gestión.

Alcances de la investigación.

Se contempla que el proyecto cuenta con las siguientes limitantes y proyecciones debido a que en la actualidad el tema de las ventas digitales es muy resiente no se cuenta con suficiente información sobre modelos o procesos para estandarizar los lineamientos de este tipo de ventas.

Proyecciones.

1. Orientar y guiar a los colaboradores del departamento de tesorería y financiero de tiendas Musi con la puesta en marche del control interno para salvaguardar los intereses de la empresa en un marco adscrito a la Ley General del Control Interno No. 8292.
2. Contribuir a la investigación en control interno a nivel nacional. Con el diseño de las conciliaciones de ventas digitales, al ser tan resiente el tema se aportará sobre los procesos conciliatorios.
3. Incentivar la aplicación del control interno, Normas Internacionales de Información Financiera, Normas de Contabilidad a un Departamento de tesorería que hoy carece de estas aplicaciones tan relevantes para la toma de decisiones y de confiabilidad.
4. Poner a disposición de la Dirección Financiera de la compañía un departamento de tesorería más integral amparada a la Ley No. 8292 y bajo NIIC 1, NIIC 18, NIIF 16 y la NIA 400, para la veracidad de la información y la toma de decisiones.

5. Mejorar la toma de decisiones a nivel gerencial al darles una confiabilidad en la información financiero contable de las conciliaciones al poner en ejecución y practica la Ley del Control Interno.

Limitaciones.

1. Por razones de confidencialidad de la información requerida para desarrollar el proyecto de investigación, la empresa solicitó la utilización de datos como estados financieros auditados solo como para analizar y no para ser presentados como un anexo a la investigación por eso no se presentaran como anexos.
2. Las referencias bibliográficas obtenidas a nivel nacional fueron escasas o con muchos años de vigencia, para desarrollar con mayor profundidad a cerca del control interno.
3. Al ser una nueva modalidad las ventas en línea o delivery hay poco conocimiento de la parte financiera contable en cuanto al proceso de registro y conciliaciones a nivel interno hay poco desconocimiento.
4. Poner a disposición de la dirección financiera de la compañía un departamento de tesorería integral amparada a la Ley No. 8292 y bajo las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF 16), las Normas de Contabilidad (NIC 1 y NIC 18) y Normas Internacionales de Auditoría (NIA 400) para la veracidad de la información y la toma de decisiones.
5. A nivel de Costa Rica no hay leyes o regulaciones sobre las ventas en línea o delivery lo que dificulta amparar este procedimiento.

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO.

El presente marco teórico es el soporte contextual y conceptual que profundiza los aspectos más importantes que se definieron en el planteamiento del problema y los objetivos de esta investigación.

Está compuesto de dos partes: el marco situacional y el marco conceptual. El primero tiene como objetivo describir a la empresa Florida Retail tiendas Musi. El segundo, tiene como objetivo delimitar, dentro del amplio campo de la disciplina financiero contable, aquellos conceptos relevantes que se vinculan directamente con el objeto de estudio de esta investigación. Ambos, constituyen la base que define el criterio para realizar el análisis de los datos, de los resultados y de la propuesta que se realiza a la empresa.

Marco Situacional

El marco situacional es la descripción de la empresa Florida Retail Tiendas de Conveniencia Musi que se realiza con el fin de conocer cómo se encuentra la empresa en un momento determinado, analizando aspectos propios de la organización y del entorno interno y externo en el que se desenvuelve. El enfoque aportado por marco situacional permite que las afirmaciones que se realizan sean apropiadas y específicas para la empresa donde aplicaremos el control interno.

Es importante señalar que, la información que se expone en el marco situacional se elabora a partir de los datos obtenidos aportados por la empresa. Al final del marco situacional se agregan los Estados de Cuenta para las conciliaciones de las cuentas por cobrar y por pagar del periodo 01 de enero 2021 al 30 de mayo 2021.

Historia Florida Retail

Florida Retail es una división del grupo Fifco o Florida & Farm, es una sociedad comercial costarricense, formada de acuerdo con las disposiciones de la Ley 3284 Código de Comercio. Se constituye como una sociedad anónima (s.a.) que inicia actividades en el mes de diciembre del 2011, fecha en la que FIFCO adquirió la principal productora y distribuidora de pan y repostería

en Costa Rica, Musmanni ha sido pionera en la producción de pan en el país, en el 2012 Musmanni amplió el surtido de algunas de sus tiendas y creó el concepto de Musmanni mini super, posteriormente el 100% de estas tiendas propias migraron a Musmanni mini súper y luego a la Marca Musi en el año 2015. Hoy cuentan con más de 50 tiendas en todo el país.

La reseña histórica de Musi, ésta nace de la compra que hizo grupo FIFCO en el 2011 donde se dio la compra de Musmanni y ahí es donde se decide tener tiendas de conveniencias propias y franquicias que son las panaderías Musmanni (El Financiero, 2011, p.2). Separados, hay una cronología del desarrollo de las tiendas Musi donde en el año 2012 se transforman a Musmanni Mas; en el 2013 se lanza el concepto Musmanni Mini Super, 2016 nace la marca Musi un concepto muy similar a las tiendas de conveniencia Oxxo en México que cuentan con dieciocho mil tiendas de conveniencia en todo el país.

Florida *Ice & Farm* asumió el control de las operaciones de Musmanni. Asimismo, Guisela Sánchez vocera de Florida adelantó que su representada no visualiza cambios en la forma de operar de la corporación ni en la organización. Tampoco prevé modificaciones en la relación con los franquiciados.

Consultada sobre las razones que motivaron a Fifco a adquirir esta empresa de apellido italiano, respondió como empresa de consumo masivo y con un portafolio incipiente de alimentos, el pan resulta una categoría muy relevante de incorporar en el negocio de Florida. “La compra nos ofrece una oportunidad de diversificación de nuestro negocio ‘central’ de bebidas en donde podemos capitalizar nuestro conocimiento y competencias de consumo masivo”. (Sanchez, 2011, p. 6) Esta compra vino a generar más crecimiento a Florida por que están ampliando sus negocios y la planta de producción mantiene sus operaciones vigentes con mayor crecimiento de su planilla al día de hoy se mantiene el crecimiento de las franquicias hoy tienen más de 300 franquicias de Musmanni y adicional se dividió el negocio tiendas propias Musi 50 y franquicias 300.



Figura 1. Proceso de transformación MUSI.

Fuente: Florida Retail. (2021)

Hoy día, Musi cuenta con 50 tiendas de conveniencia donde maneja una estructura muy sólida con respaldo de su casa Matriz como lo es Grupo FIFCO. Musi como todos los negocios a nivel Mundial, se está enfrentando a un cambio que surge desde el año 2020, la llegada del COVID -19, el cual llegó a revolucionar el mundo entero afectando o cambiando el comportamiento de los hábitos de consumo. Debido a estos cambios tan rápidos a nivel global y en la empresa se perciben que no están teniendo el control total, tanto de los ingresos como de los activos, sistemas y otros.

El formato de tiendas de conveniencia Musi ofrece la venta y comercialización de productos de canasta básica, panadería, licores, bebidas y su categoría coore panadería que esta se produce en las tiendas manejando estándares de calidad y de inocuidad, al día de hoy le dan trabajo a más de quinientas personas en los puntos de venta y más de 60 personas en oficinas centrales.

Su razón social se denomina COMAPAN S.A. esta sociedad integra todos los negocios de florida Retail como lo son tiendas de conveniencia musu, panaderías Musmanni(franquicias) más de 300 panaderías en todo el país, tienda la birra que es una tienda que se comercializan productos de las marcas de Florida como Imperial, Pilsen, Bavaria, Heineken entre otras, tiendas *vinum store*

estas son tiendas especializadas en la venta y comercialización de vinos y destilados que distribuye Florida.

Hoy cada unidad de negocios tiene su propia estructura y sale de la dirección de florida retail que cuenta con su departamento de recursos humanos, dirección financiera, mercadeo, gerencia formato

Organigrama Institucional

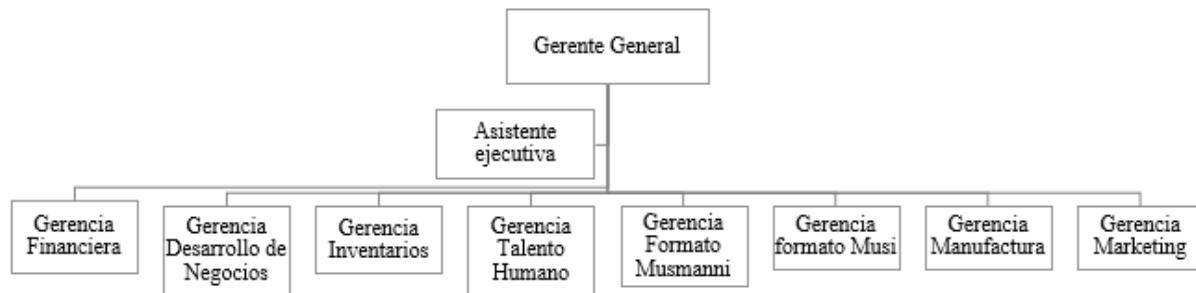


Figura 2. Organigrama Institucional.
Fuente: Florida Retail (2021)

El puesto del gerente general lo desempeña el Lic. Luis Diego Montero Rosabal y la Gerencia Financiera la lidera Esteban Sibaja Sanchez la dirección financiera está compuesta por dos Contadores generales, cuatro asistentes contables y un jefe de tesorería y Valores.

Ubicación.

Las instalaciones de florida retail se encuentran ubicadas en La Uruca, San José, Costa Rica. La dirección exacta de las oficinas de la dirección de migración y extranjería 200 mts oeste, en un lugar céntrico y fácil acceso. Es un edificio que alberga oficinas para más de 100 personas administrativas, con una amplia recepción, más de 40 oficinas tipo cubículo, parqueo para los visitantes y para los colaboradores, se maneja un control de seguridad para poder entrar a las instalaciones. Adicionalmente, tiene 4 cuerpos de baños, un comedor muy amplio, una cocina equipada, el departamento financiero se ubica en la primera planta donde está el área de tesorería ahí llegan los proveedores a tramitar documentos todo los tramites de cuentas por pagar y cobrar se hacen de manera electrónica ya que se emigro a factura electrónica desde el año 2020.

En las mismas Instalaciones en la parte de atrás se encuentra la planta de producción de todas las materias primas para la elaboración del pan que se comercializa en las tiendas Musi y en la panadería Musmanni, esa división se llama Pinova, esta misma se encarga de la exportación de pan pre horneado a país de la región como Panamá, Guatemala, Republica Dominicana, esta planta genera empleo a más de 200 personas que trabajan en diferentes turnos, la compañía nos da la comida subvencionada un almuerzo cuesta alrededor de 500 colones y los desayunos y el café son cortesía de la empresa, se cuenta con un consultorio médico donde atienden dos médicos todos los días en dos turno mañana y tarde, hay un consultorio de psicología, uno de nutrición, terapia física, se cuenta con una asociación solidaria que beneficia a todos los colaboradores de la división. (Florida Retail, 2021)

FODA.

El análisis FODA de Florida Retail es muy importante para la toma de decisiones y los planteamientos de los objetivos corporativos, año a año se deben de variar dependiendo de las oportunidades de cada año de los competidores en el mercado y por una serie de consecuencias que se van a tener que cambiar y variar de acuerdo a cada año que se enfrenta vamos a mostrar el análisis FODA para este periodo 2021.

Tabla 1. *Análisis FODA empresarial.*

Fortalezas	Oportunidades
<p>Pertenecer al grupo Florida bebidas Fifco</p> <p>Personal operativo y administrativo estable con alta experiencia laboral y formación profesional.</p> <p>Florida está catalogada como la mejor empresa para trabajar según grave place to work en la región y en Costa Rica</p>	<p>Mas capacitaciones en temas on line y plataformas digitales.</p> <p>Avances tecnológicos.</p> <p>Ampliar el espacio de parqueo para los visitantes y de colaboradores.</p>
Debilidades	Amenazas
<p>Poca capacitación de las plataformas de teletrabajo.</p> <p>Se debe trabajar una estrategia para la recuperación de lo perdido en ventas por la pandemia de aquí a cinco años en adelante.</p> <p>Planificar más esos cambios de gestión por consecuencia de la pandemia.</p>	<p>Incremento de la competencia.</p> <p>La llegada del virus al mundo vino a retar a todas las compañías a cambiar paradigmas y adaptarse a las nuevas normalidades.</p> <p>El teletrabajo llevo para quedarse y se debe desarrollar un plan estratégico para esta gestión de cambio hoy no se tiene.</p>

Fuente: Florida Retail (2020).

Estados de Cuenta de las Conciliaciones.

Tabla 2. Estado de Conciliaciones Periodos 2019,2020,2021 por plataformas y Negocio.

Plataforma Por Empresa	Saldo Anual de las Conciliaciones			Total, general
	2019	2020	2021	
Musi	€30,534,232.76	€465,909,314.46	€210,162,871.12	€706,606,418.34
GLOVO	€30,534,232.76	€231,777,010.59	€21,947,560.55	€284,258,803.90
RAPPI	N/A	€18,464,147.92	€15,421,210.30	€33,885,358.22
Uber eats		€215,668,155.95	€144,180,934.06	€359,849,090.01
Pedidos YA			€28,613,166.21	€28,613,166.21
Musmanni		€4,330,320.00	€1,812,707.21	€6,143,027.21
GLOVO		€4,330,320.00	€758,045.01	€5,088,365.01
Uber eats			€331,560.00	€331,560.00
Pedidos YA			€723,102.20	€723,102.20
Premium	€65,900,527.97	€64,334,336.48	€17,364,930.53	€147,599,794.98
Uber eats	€65,900,527.97	€64,334,336.48	€17,364,930.53	€147,599,794.98
Total, general	€96,434,760.73	€534,573,970.94	€229,340,508.86	€860,349,240.53

Fuente: Elaboración propia. (2021) Nota: *NA: No aplica en ese período de tiempo.

Nota: En esta tabla se logra visualizar el estado de los saldos de las conciliaciones del periodo en estudio por plataforma para cada una de las divisiones de Florida Retail que trabajan con las plataformas.

Tabla 3. Estado de Conciliaciones por plataforma para los periodos 2020 y 2021.

Mes	GLOVO	RAPPI	Uber eats	Pedidos YA	Total, general
Enero	€27,597,178.83	€4,288,605.35	€45,085,895.88	N/A	€76,971,680.06
Febrero	€28,150,133.21	€2,014,440.02	€37,380,473.12		€67,545,046.35
Marzo	€38,500,780.45	€2,505,105.03	€44,541,419.76	€7,579,638.06	€93,126,943.30
Abril	€34,647,508.82	€3,570,574.93	€41,397,324.52	€12,487,188.48	€92,102,596.75
Mayo	€22,462,193.78	€3,042,484.97	€56,030,384.28	€9,269,441.87	€90,804,504.90
Junio	€18,813,089.34	N/A	€22,421,660.62		€41,234,749.96
Julio	€21,008,111.19		€41,209,787.46		€62,217,898.65
Agosto	€16,888,458.36	€481,540.00	€49,028,924.74		€66,398,923.10
Septiembre	€13,652,304.02	€6,514,960.66	€35,150,582.66	N/A	€55,317,847.34
Octubre	€12,053,646.02	€4,680,117.22	€36,554,346.48		€53,288,109.72
Noviembre	€26,824,474.66	€3,200,000.01	€41,510,460.01		€71,534,934.68
Diciembre	€28,749,290.23	€3,587,530.03	€57,469,185.46		€89,806,005.72
Total, general	€289,347,168.91	€33,885,358.22	€507,780,444.99	€29,336,268.41	€860,349,240.53

Fuente. Florida Retail (2021)

Nota:*NA. No aplica para ese periodo de tiempo.

En esta tabla se logra visualizar el saldo por mes de las conciliaciones para el periodo 2020 a mayo 2021 para cada una de las plataformas de las ventas digitales Musi.

Tabla 4. *Ventas por Plataformas digitales 2019*

Ventas plataformas 2019			
Mes	GLOVO	Uber Eats	Total, general
Enero		¢4,710,692.86	¢4,710,692.86
Febrero		¢4,262,639.63	¢4,262,639.63
Marzo		¢6,249,289.46	¢6,249,289.46
Abril	N/A	¢6,084,043.78	¢6,084,043.78
Mayo		¢6,508,870.88	¢6,508,870.88
Junio		¢5,989,512.06	¢5,989,512.06
Julio		¢5,340,121.30	¢5,340,121.30
Agosto		¢4,964,111.51	¢4,964,111.51
Septiembre	¢3,490.00	¢4,884,416.38	¢4,887,906.38
Octubre	¢3,627,972.00	¢4,724,858.75	¢8,352,830.75
Noviembre	¢13,048,809.74	¢5,741,371.65	¢18,790,181.39
Diciembre	¢13,853,961.02	¢6,440,599.71	¢20,294,560.73
Total, general	¢30,534,232.76	¢65,900,527.97	¢96,434,760.73

Fuente. Florida Retail. (2021)

Nota: *N/A no aplica para ese periodo de Tiempo.

En la siguiente tabla se logra visualizar el estado de las conciliaciones por plataformas para el periodo 2019.

Tabla 5. Ventas plataformas digitales 2020.

Ventas plataformas 2020				
Mes	GLOVO	RAPPI	Uber Eats	Total,general
Enero	€19,223,304.35		€5,020,224.66	€24,243,529.01
Febrero	€19,657,958.13		€4,373,983.54	€24,031,941.67
Marzo	€32,661,224.45		€8,678,669.47	€41,339,893.92
Abril	€34,647,508.82	N/A	€6,132,342.35	€40,779,851.17
Mayo	€22,462,193.78		€10,537,316.34	€32,999,510.12
Junio	€18,813,089.34		€16,432,148.56	€35,245,237.90
Julio	€21,008,111.19		€35,869,666.16	€56,877,777.35
Agosto	€16,888,458.36	€481,540.00	€44,064,813.23	€61,434,811.59
Septiembre	€13,648,814.02	€6,514,960.66	€30,266,166.28	€50,429,940.96
Octubre	€8,425,674.02	€4,680,117.22	€31,829,487.73	€44,935,278.97
Noviembre	€13,775,664.92	€3,200,000.01	€35,769,088.36	€52,744,753.29
Diciembre	€14,895,329.21	€3,587,530.03	€51,028,585.75	€69,511,444.99
Total,general	€236,107,330.59	€18,464,147.92	€280,002,492.43	€534,573,970.94

Fuente. Florida Retail. (2021)

Nota: * N/A no aplica para ese periodo de tiempo.

En la siguiente tabla se logra visualizar el estado de las conciliaciones por plataformas para el periodo 2020.

Tabla 6. Ventas plataformas digitales a mayo 2021

Mes	GLOVO	RAPPI	Uber Eats	Pedidos YA	Total, general
Enero	€8,373,874.48	€4,288,605.35	€35,354,978.36	N/A	€48,017,458.19
Febrero	€8,492,175.08	€2,014,440.02	€28,743,849.95	N/A	€39,250,465.05
Marzo	€5,839,556.00	€2,505,105.03	€29,613,460.83	€7,579,638.06	€45,537,759.92
Abril		€3,570,574.93	€29,180,938.39	€12,487,188.48	€45,238,701.80
Mayo		€3,042,484.97	€38,984,197.06	€9,269,441.87	€51,296,123.90
Junio					
Julio					
Agosto					
Septiembre		N/A	N/A	N/A	N/A
Octubre					
Noviembre					
Diciembre					
Total, general	€22,705,605.56	€15,421,210.30	€161,877,424.59	€29,336,268.41	€229,340,508.86

Fuente. Florida Retail. (2021)

Nota: * N/A no aplica para ese periodo de tiempo.

En la siguiente tabla se logra visualizar el estado de las conciliaciones por plataformas para el periodo a mayo 2021.

Beneficios de la Empresa.

Florida Bebidas se destaca por ser una empresa líder en el mercado, con el deseo de expansión continua, lo que permite desarrollar una serie de aptitudes ante los nuevos retos. El cambio continuo de procesos y estrategias mantiene activos a los colaboradores, impulsando al pensamiento fuera de la caja. Programas para el acercamiento a los colaboradores como el uno a uno, el voluntariado, capacitaciones para emprendimiento son parte de lo que hace que Florida sea una de las mejores empresas para trabajar.

Definitivamente pertenecer al grupo de Florida & Ice Farm o Florida Bebidas para los colaboradores es un orgullo ya que esta empresa está catalogada como uno de los mejores sitios

para trabajar en Costa Rica y a nivel de Centroamérica en el año 2020 gano nuevamente este indicador en el *great place to work*.

Es una empresa que inculca valores, el trabajo en equipo la capacitación constante, medico de empresa, el ambiente laboral es muy bueno según indicadores de gestión trabajan mucho el tema de liderazgo para tener una empresa equilibrada cuerpo, mente y ambiente. Siempre está velando por el bienestar social y ambiental.

Uno de los programas más exitosos para los colaboradores es el de voluntariado.

Florida Bebidas impulsó la plataforma Elegí Ayudar en Costa Rica. Esta plataforma permite que los colaboradores se involucren y destinen horas de trabajo y talento al servicio de proyectos de inversión social y ambiental.

Este programa tiene tres características importantes:

- a. Es un abanico de opciones, donde los más de 3.000 empleados pueden elegir, de diversas iniciativas, un proyecto a trabajar.
- b. El trabajo comunitario se realiza dentro de la jornada laboral, con el fin de no tomar tiempo que el colaborador dedica a su familia y sus actividades personales.
- c. Los colaboradores eligen la propuesta de voluntariado ambiental y social que desean realizar.

Se trabaja también en programas de capacitación sobre el consumo responsable de bebidas con contenido de alcohol y tenemos un programa de consumo responsable donde se está promoviendo el consumo responsable.

Florida Bebidas está comprometido en promover una cultura de moderación en el consumo de alcohol de la sociedad costarricense, pues realmente creen que el mercadeo responsable es una obligación que todas las empresas de rubro deberían promover.

Para hacer realidad el objetivo de contar con patrones sanos de consumo de bebidas alcohólicas, se definieron 4 pilares:

- a. Promoción de la Moderación.
- b. Promoción de Nuevas Ocasiones de Consumo Moderado.

- c. Reforzar patrones sanos de consumo en el punto de venta.
- d. Trabajo con poblaciones sensibles.

Misión.

Ser la empresa líder de la industria de bebidas en Centroamérica en términos de volumen y rentabilidad, excediendo las expectativas de los consumidores, en beneficio de sus clientes, colaboradores, accionistas y las comunidades en donde actúa. Florida Retail (2021)

Visión.

Ser líder en el mercado con un enfoque en sus clientes y consumidores, brindando una operación de calidad mundial, ser una opción laboral atractiva, creando valor y responsabilidad social. Florida Retail (2021)

Marco conceptual.

El marco conceptual que se presenta a continuación expone una recopilación y sistematización de los conceptos más relevantes relacionados con el desarrollo de esta investigación.

Contabilidad.

Los diversos conceptos de contabilidad que pueden leerse en la bibliografía que versa sobre la materia ponen en evidencia la evolución de esta disciplina de la mano de los cambios contextuales y del ejercicio propio de la contaduría como profesión.

Una definición tradicional es la adoptada por Finney y Miller quienes, siguiendo la orientación del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, definen la contabilidad como “el arte de registrar, clasificar y resumir de manera significativa y en términos de dinero, las operaciones y hechos que son, cuando menos en parte, de carácter financiero, y de interpretar sus resultados”. (1973, p.1)

Desde una perspectiva más moderna la contabilidad se define como un sistema. En congruencia con esta perspectiva, para B.H.C

La contabilidad es un sistema que suministra información fundamental para la toma de decisiones empresariales; es un conjunto de documentos que reflejan la información relevante, expresada en unidades monetarias, sobre la situación y la evolución económica y financiera de una empresa o unidad económica, con el objeto de que tanto terceras personas interesadas como los dirigentes de dicha empresa puedan tomar decisiones. Según lo expresado por Casal y Vilorio (2010, p.4)

Ambos conceptos rescatan aspectos fundamentales de la contabilidad como disciplina y como profesión. La primera hace hincapié en sus aspectos más operativos, pero no por ello menos importantes, ya que esa operatividad constituye el insumo más básico del sistema. En la actualidad, existen numerosas opciones de sistemas informáticos que automatizan las operaciones de registro, clasificación y resumen de la información haciendo más eficiente el trabajo del contador responsable de esa información que debe ser comprensible, relevante, fiable y oportuna y con la cual se elaboran los estados financieros de la empresa. La segunda definición, en cambio, resalta los aspectos vinculados con la finalidad de la información que produce el sistema, siendo relevante no sólo para la empresa o unidad económica que la produce sino también para terceros con algún interés vinculado a ella, que pueden ser accionistas, entidades financieras, organismos públicos, entre otros. Desde esta perspectiva, se destaca el trabajo del contador como auditor que por medio de su opinión independiente otorga mayor credibilidad a la información que emana de ese sistema.

Tipos de Contabilidad

En cualquier empresa no importando su tamaño ni a qué se dedique se debe anotar todas las actividades que va realizando desde que comienza, ya que de no ser así no se sabría si la empresa ha funcionado o si debe cerrar, o no se tendría evidencia sobre su situación en el caso de requerir un préstamo, todo lo que se va anotando es la contabilidad de la empresa, la cual es información importante, ya que apoya la toma de decisiones.

Una definición sería que es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera .Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las

transacciones, transformaciones internas y otros eventos (NIF A-1, 2017, p. 59). La contabilidad se dice que es una técnica que permite registrar, clasificar y resumir en términos monetarios, transacciones de carácter financiero, así como ayudar a interpretar los resultados obtenidos. Por lo que la contabilidad resulta interesante para usuarios internos como accionistas y empleados; y para externos como proveedores, prestamistas, gobierno e inversionistas. (Moreno, 2020).

Contabilidad Financiera.

Se utiliza sobre todo para obtener información cuantitativa de tipo financiera de forma estructurada, a través del balance de situación y el balance de pérdidas y ganancias. Con esto, podemos llevar un histórico de la vida económica de nuestra empresa.

Es útil y necesaria cuando se tiene que presentar estados contables de forma estandarizada a inversores, entidades públicas u otros organismos interesados. Por lo tanto, no está enfocada a la gestión empresarial. Con este tipo de contabilidad se pueden obtener datos en unidades monetarias de interés a nivel financiero, como solvencia, liquidez, apalancamiento, solidez, rentabilidad que se necesita para la toma de decisiones gerenciales. (Moreno, 2020)

Contabilidad Fiscal

Este tipo de contabilidad de una empresa se basa en los criterios fiscales establecidos por la ley, y regula la forma de hacer los registros y los informes para la declaración y el pago de tributos. (Moreno, 2020 p. 35)

La contabilidad fiscal puede ser distar mucho de la financiera, por las grandes diferencias existentes entre los principios contables y las leyes financieras y fiscales.

Contabilidad de Gestión.

También llamada contabilidad directiva, recopila información del mismo tipo que la contabilidad financiera, pero para un uso interno, y además de forma normalmente más exhaustiva. Permite el control de la sociedad y el cumplimiento de los objetivos estratégicos de ésta. También permite un análisis de la evolución de la empresa, puesto que puede incluir resultados de ejercicios

anteriores. Así, resulta ser una herramienta básica para la planificación óptima de la gestión empresarial. (Castellnow, 2021 p. 11)

Contabilidad de Costos.

Esta contabilidad de una empresa clasifica, contabiliza, distribuye y recopila información sobre los costos que genera la compañía, además de ocuparse de la gestión de los costes futuros previstos.

Este tipo de contabilidad engloba el diseño y la operación de procedimientos de costos; la determinación de costos por departamentos, funciones, responsabilidades, actividades, productos, territorios, periodos y otras unidades; la comparación de los costos de diferentes periodos; de los costos reales con los costos estimados, presupuestados o estándar, y de los costos alternativos, entre otros conceptos. (Castellnow, 2021 p. 27)

Administración.

“La administración es el proceso de coordinación de recursos para obtener la máxima productividad, calidad, eficacia, eficiencia y competitividad en el logro de los objetivos de una organización” (Münch, 2014, p. 21). Una correcta administración de los recursos permitirá a toda organización lograr los objetivos y metas de una manera eficaz y eficiente, obteniendo así una mejor rentabilidad; uno de los recursos en el que toda organización debería invertir es en el personal, ya que son parte esencial para el logro de la visión dentro de la organización.

La administración comprende una serie de fases, etapas o funciones, cuyo conocimiento resulta esencial para aplicar el método, los principios, las técnicas y los enfoques de gestión. Según Münch (2014, pp.24-25), menciona las siguientes etapas del proceso administrativo:

1. Planeación: es la etapa donde se determina el escenario futuro y se define la ruta por donde dirigir la empresa, definiendo objetivos y estrategias.
2. Organización: se determina el diseño y la determinación de estructuras, procesos, funciones y responsabilidades, así como el establecimiento de métodos, y la aplicación de técnicas tendientes a la simplificación del trabajo.

3. Integración: se eligen y obtienen los recursos necesarios para poner en marcha las operaciones.
4. Dirección: se ejecutan las fases del proceso administrativo mediante la conducción y orientación de los recursos, y el ejercicio del liderazgo.
5. Control: se establecen estándares para evaluar los resultados obtenidos con el objetivo de corregir desviaciones, prevenirlas y mejorar continuamente las operaciones. Las etapas del proceso de la administración guían el manejo y la gestión de la organización; su aplicación permite trabajar en el logro de los objetivos haciendo un uso de los recursos de forma eficiente y eficaz.

Análisis FODA.

El análisis FODA consiste en detectar fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas que pueden afectar el logro de los planes. Menciona que las fortalezas están asociadas a puntos fuertes y características de la empresa que facilitan el logro de los objetivos. Por otro lado, las oportunidades corresponden a factores externos del entorno que propician el logro de los objetivos. Por debilidades se determina como los puntos débiles, factores propios de la organización que impiden el logro de los objetivos; finalmente, amenazas implica todo factor externo del entorno que afecte de manera negativa e impida el logro de los objetivos. (Münch, 2014, p. 49)

El análisis FODA sirve como una herramienta de estudio de la situación actual de la organización. Se ha convertido en una de las herramientas más utilizadas por las organizaciones para poder identificar las oportunidades que le permitan ser más competitivos en el mercado, detectar las amenazas que puedan afectar indirecta y directamente a la organización. De tal manera, se buscan estrategias que ayuden a contrarrestar las mismas, utilizando sus fortalezas como una ventaja hacia la competencia y trabajar en las debilidades el cual pueden convertirse en amenazas al no buscar estrategias de mejora.

Características de la Administración como motor de la eficiencia.

La eficacia de una organización se refiere a su capacidad de satisfacer una necesidad de la sociedad mediante los productos (bienes o servicios) que proporcionan, mientras que la eficiencia es una relación técnica entre entradas y salidas. En otros términos, la eficiencia es una relación

entre costos y beneficios; así mismo, se refiere a la mejor forma de realizar las cosas a fin de que los recursos se apliquen de la forma más racional posible. (Chiavenato, 2016, p. 22)

La eficacia difiere de la eficiencia en el sentido que esta última hace referencia a la mejor utilización de los recursos; es decir, en la optimización de estos, en tanto que la eficacia hace referencia a la capacidad para alcanzar un objetivo, ambos en el tiempo. Las organizaciones buscan ser eficientes y eficaces en todo su entorno interno y externo, con el fin de ser competitivas, mantenerse dentro del mercado. Asociado a lo anterior es pertinente ser efectivos, esto está relacionado directamente con la satisfacción que el cliente pueda percibir. Ser eficientes, eficaces y efectivos es el secreto del éxito empresarial.

Tipos de Empresas.

Según el código de Comercio en Costa Rica (1970 artículos 18 inciso 9, p. 32) regula cuatro tipos de sociedades mercantiles: (i) la sociedad en nombre colectivo; (ii) la sociedad en comandita simple; (iii) la sociedad de responsabilidad limitada; y (iv) la sociedad anónima.

La Caja Costarricense del Seguro Social clasifica a las empresas según su tamaño; las microempresas (1-5 trabajadores), las pequeñas (6-30 trabajadores), las medianas (31-100 trabajadores) y las grandes (más de 100 empleados). Se define como PYME al sector que incluye las micro, pequeñas y medianas empresas.

Delivery.

Para entender el concepto debemos unir dos palabras muy de tendencia en estos tiempos, “*delivery*” y “*smartphone*”, ¿el resultado?

Realizar pedidos de cualquier producto o servicio desde una aplicación dentro de nuestro teléfono inteligente donde el pedido estará a nombre de tiendas musu, de manera que se puede controlar y reclamar directamente a la empresa. *delivery* es una palabra inglesa que significa entrega, es decir es el proceso logístico de envío que antes generalmente lo realizaba el consumidor y ahora lo puede realizar la empresa que da el servicio o produce por un costo adicional. (Correa, 2019 p. 6)

Por otro lado, la palabra inglesa *smartphone* proviene de la unión del vocablo *smart* que significa inteligente y *phone* que significa teléfono, de esta manera se está hablando de un teléfono inteligente. La entrega a domicilio o la entrega directamente al cliente surgió en los años ochenta en territorios de habla inglesa y luego traído Costa Rica en los años dos mil dieciocho con el fin de facilitar la venta de los productos y servicios ante cada vez más agitados consumidores. Esta era realizada por llamadas telefónicas y directamente a la empresa que realizaba la venta del producto o servicio.

El problema surgía de que no todas las empresas poseían este tipo de servicio y por otro lado no era fácil conseguir el número telefónico de dicha empresa. En la actualidad el servicio de entrega a domicilio sigue existiendo de la forma inicial como la conocemos, pero desde principios del nuevo siglo en el mundo con la aparición de las páginas web a través del internet, cada empresa que vendía algo ofrecía su servicio de entrega por página web, el problema era que la entrega algunas veces no se brindaba, se traspapelaba o no era entregado de la forma como el usuario lo requería.

Por eso aparecieron páginas web que comenzaron a dar el servicio de intermediación entre el cliente y el productor, así había una empresa que terceriza este servicio y estaba al pendiente de que el encargo se cumpla, para que en el futuro el cliente esté satisfecho y lo haga nuevamente o lo recomiende, este fue el inicio de este tipo de servicios. A ello se agregaba que dentro de una misma página web no solo está un solo producto sino había muchas marcas para un mismo producto, muchos productos y la entrega era bastante rápida. Pero el nuevo cliente del milenio recién se acostumbraba a hacerlo a través de internet, lo que no generaba el mismo tráfico, además el internet era lento y a veces no se contaba con disponibilidad del servicio sin dejar de lado que era costoso. (Correa, 2019 p. 11)

En la actualidad con la llegada del *smartphone* que agrupa el teléfono móvil, que es un dispositivo de cómputo con una línea de internet rápida y a un solo toque, hizo que este tipo de servicio creciera exponencialmente en el mundo. A comparación de una página web, la aplicación móvil es más fácil no solo por la rapidez de la red sino porque es posible acceder a través del celular la geolocalización, la hora y adicionalmente el cliente se lleva la satisfacción de tener todo a un toque y la respuesta de este es rápido.

Socios Claves.

Estas empresas necesitarían el servicio de entrega a domicilio y en este caso existirá un contrato de afiliación con estas empresas para que participen de la aplicación *delivery* con el fin de ser un canal alternativo para que los clientes puedan acceder a todo tipo de productos, de manera que el comercio de conveniencia pueda ser visto por diversos tipos de clientes y pueda generar una venta esperada. A raíz de la pandemia los consumidores prefieren este tipo de servicios para no arriesgar su salud, por el volumen de movimientos que se están generando se podría obtener descuentos que compensarían el servicio u otra manera sería por el pago de la entrega, estrategias para generar cada día más conexión con el cliente estas formas de negociación dependerán del cliente.

Logística de entrega a través de repartidores (*Goers*) con motos o bicicletas quienes podrán afiliarse a través de la aplicación para brindar el servicio de *delivery*. La logística de entrega será clave para el éxito y nuestros puntos de venta que ofrecen este tipo de servicio de venta digital están localizados en zonas estratégicas para una ubicación rápida del destino. Proveedor de mapas (*Google Maps* y *Waze*) que brindará el servicio de geolocalización y seguimiento del servicio de *delivery*. El desafío para la entrega es poder habilitar el envío desde cualquier lugar y en el plazo prometido a los clientes y esto puede ser aprovechado a través de plataformas móviles ya existentes, como por ejemplo *Waze* o *Google Maps*, el cual ayuda a millones de usuarios en encontrar la mejor ruta y tiempo en recorrido de distancia. Ya hoy es una realidad de negocio tanto para los socios comerciales de plataformas como *Uber Eats*, *Rappi* y *Pedidos Ya*.

Propuesta de valor *delivery*

Permitirá atender la necesidad de los consumidores, tener entregas a domicilio de productos que se venden en comercios de conveniencia, entre otros conectando a personas que quieran tener ingresos extras entregando dichos productos con aquellas que necesitan el servicio de “*delivery*”. En la aplicación se puede escoger la entrega a domicilio y también ordenar productos de la vertical de supermercados asociados donde también puede efectuarse sólo el recojo de aquellos pedidos que fueron comprados directamente vía *delivery*, no obstante, se puede ordenar también productos de una farmacia (sin receta médica) y autoservicios entre otros. Como un lugar en el mercado, los

repartidores no son empleados, pero son afiliados que usan la plataforma para conectar con clientes.

Los pilares en la estrategia centrada en el cliente serán la de ofrecer un servicio de entrega con amplia selección de productos, crear un gran valor para los clientes ya sea en precio o entrega rápida, y brindarles flexibilidad y comodidad en las compras a través de la aplicación móvil rápida y fácil de usar lo cual permitirá aumentar el tráfico de navegación y obtener miles de descargas. Se tendrá una plataforma de pedidos anticipados de compras frecuentes que permitan programar entregas diarias, de productos de conveniencia y también de primera necesidad. Se podrá administrar un catálogo de los productos que ofrece la tienda en este caso tiendas musu donde el consumidor selecciona sus productos y cancela cuando se le hace entrega de este.

De esta manera se logrará un mecanismo de compra muy amigable que te ahorra el tiempo invertido en realizar la lista de artículos y permitirá llevar un control económico, para poder optimizar ya que en la plataforma de compra se establece el valor de la compra y el tipo de pago si es en efectivo o tarjeta.

Experiencia de Compras Memorables

Durante y después de la pandemia el Coronavirus, las tecnologías y estrategias que ayudan al consumidor a acercarse a la tienda serán las triunfadoras, especialmente aquellas que faciliten el proceso al llegar directamente a los hogares, a los teléfonos móviles, entre otros. (McKinsey, 2020 p.21)

Entregas a domicilio

Si las ventas están creciendo, las estrategias Delivery vienen a revolucionar los negocios de supermercados y tiendas de Conveniencia, en estos tiempos podemos ver un desarrollo muy interesante en esta industria del Delivery a nivel global y en Costa Rica no es la excepción, al contrario, cada día los costarricenses están cambiando los hábitos de consumo con el principal objetivo... cuidar su salud y no contagiarse del COVID-19.

Podríamos definir delivery como aquel servicio que ofrecen las empresas para hacer entregas a domicilio de los productos que los clientes compran vía online o por medios telefónicos. Primero la empresa recibe el pedido, procesa la información del producto

comprado, transacción y del cliente luego llega el representante de la empresa delivery en este caso un Uber Eats o la plataforma que seleccione el cliente y los productos son llevados hasta la puerta de su casa. (McKinsey, 2020 p.29)

En Costa Rica hoy las plataformas *delivery* han crecido considerablemente según estadísticas del MEIC hoy hay más de 10 plataformas locales y operadores internacionales que son firmas multinacionales.

App o plataformas Delivery en Costa Rica.

Los costarricenses tienen hasta seis opciones para escoger, aunque varias de ellas son exclusivas para pedir comida. Las nacionales Gopato, Eatson, Moovin y Yovoy, más las extranjeras Uber Eats y Rappi, Pedidos Ya, conforman la oferta para Heredia, San José, Cartago y Alajuela. (Perez, 2021, p.7) según periódico el financiero.

En Costa Rica se presentó una iniciativa de ley que pretende darle la potestad al Ministerio de Economía, Industria y Comercio, para que determine las comisiones máximas e importes que podrán cobrar plataformas digitales ya que hoy no hay una regulación sobre las comisiones que deben cobrar estas plataformas.

Uno de los mayores problemas en estas plataformas es que están a la libre y cobran comisiones por encima del promedio mundial aquí en Costa Rica.

E-commerce.

La covid-19 despertó el interés por el comercio electrónico en muchas marcas, que ahora lo ven como clave para conseguir que sus negocios sigan creciendo. Hace apenas unos meses, muchos consumidores eran reacios a comprar *online*, pero tras descubrir la comodidad y eficacia de este canal, el *e-commerce* no cesa de ganar, día tras día, más adeptos. Según el último análisis elaborado por *Stratesys*, estas son las principales tendencias según American Retail (2021, p.31):

1. La realidad virtual y aumentada comienza a ganar terreno: una de las principales barreras de las compras *online* es la incapacidad por ver lo más real posible los productos. La realidad aumentada rompe esta brecha y permite a los compradores visualizar mejor los productos en lo que están interesados.

2. La inteligencia artificial (IA) una puerta hacia la experiencia personalizada: la IA jugará un papel importante para comprender las reacciones de los clientes ante sus productos o servicios y ser competitivos en el mercado.
3. Los *chatbots*, la clave para mejorar la atención al cliente: automatizar los servicios de consultas o búsquedas de productos es una tendencia creciente, y el uso de *chatbots* lo puede solucionar de forma amigable.
4. Criptodivisas, el nuevo método de pago: algunas de las ventajas de este método de pago es la seguridad, el procesamiento rápido y el aumento de la velocidad de las transacciones en línea. Las tiendas que autoricen las criptomonedas como forma de pago se convertirán en líderes, ofreciendo una nueva experiencia de compra.
5. *Voice-commerce*, las búsquedas por voz aumentan: han crecido exponencialmente y se espera que en el 2021 se experimente el auge del reconocimiento de voz para ofrecer soluciones acordes al cliente y con una experiencia más cercana.
6. La omnicanalidad se mantiene como tendencia: el objetivo es ser capaces de conocer a los clientes, recopilar toda la información y ofrecerle a cada uno de ellos un servicio lo más adaptado y personalizado según sus preferencias.
7. El *mobile-commerce*, ante todo: los dispositivos móviles se están convirtiendo en algo imprescindible y las compras desde ellos siguen aumentando. Si en el 2016 las compras desde móviles eran en torno al 15%, se espera que para finales del 2021 acaparen más del 70% de tráfico.

Implicaciones para Costa Rica

El comercio electrónico o *e-commerce* se ha convertido en la solución de muchas empresas como posible salida a la crisis sanitaria y económica, además, ha abierto un sinfín de posibilidades para impulsar el posicionamiento de la oferta y así diversificar los mercados que se pueden alcanzar por medio de las exportaciones.

Es importante para las empresas costarricenses que están incursionando en este canal tomar en cuenta las tendencias lanzadas para 2021, con el objetivo de tomar previsiones hacia la manera en que ofrece sus servicios y con esto generar una mayor fidelidad de los clientes. Con el objetivo de potenciar el alcance de la oferta de exportación de Costa Rica

PROCOMER brinda apoyo integral al exportador para que logre vender a través de plataformas en línea. (PROCOMER, 2020)

La omnicanalidad hace que hoy en día las tendencias a nivel mundial se inclinen por este tipo de estrategias y el comercio electrónico toma cada día más fuerza, las compañías deben estar preparadas para esta tendencia a nivel mundial hoy nuestro país es considerado un mercado muy competitivo para estas plataformas del comercio electrónico.

Transferencia Electrónica de Fondos. (T.E.F)

Es un traspaso de fondos de una cuenta de una persona física o jurídica a otra cuenta del mismo banco o de otro; esta cuenta puede ser propiedad de esa misma persona o de una diferente. “Es una herramienta útil para hacer pagos, traslados de dinero sin necesidad de utilizar cheques o portar el efectivo, sobre todo. Cuando se trata de grandes sumas”. (Banco Central, 2011, p. 2)

Generalmente cuando la T.E.F es utilizada entre cuentas del mismo banco no tienen costo para el cliente del banco que realiza, pero cuando se efectúa entre distintos bancos se cobra una comisión por este servicio. “ En Costa Rica existe una red especial que conecta a las diferentes entidades bancarias, llamadas sistema nacional de pagos electrónicos”. (BCCR, 2011, p. 4)

Entre las ventajas de la transferencia electrónica de fondos destacan: Elimina la necesidad de dinero físico, lo que reduce el riesgo de pérdida o robo. Las operaciones pueden efectuarse de forma relativamente rápida, salvo que sea una transacción interbancaria que pueda demorar hasta el día siguiente o más. (Banco Central, 2011 p.9)

Un claro ejemplo de transferencia electrónica es la nueva modalidad de pagos por medio de simpe móvil donde se diseñó un reglamento de sistema de pagos.” El Banco Central de Costa Rica aprobó un nuevo reglamento de sistema de pagos, en sesión N° 5213 del 1° de setiembre de 2004, y publicado en La Gaceta N° 180 del 14 de setiembre de 2004)” (Gaceta 2004, p. 11)

El presente reglamento regula la organización y el funcionamiento de cada uno de los diferentes servicios brindados a través del Sistema Interbancario de Negociación y Pagos Electrónicos (SINPE), desarrollado por el Banco Central de Costa Rica (BCCR); así como la administración de las Cuentas de Reserva en el BCCR. (Banco Central, 2011 p.9)

Los participantes estarán conectados al BCCR, a través de la red del SINPE, por medio de un nodo ubicado en su Oficina Principal Nacional, la cual para efectos de mantenimiento y soporte deberá estar localizada dentro del Gran Área Metropolitana. Esta red será el medio oficial de: transmisión de la información electrónica de los diversos instrumentos de negociación y pago en el sistema, entre la Oficina Principal Nacional de cada uno de los participantes y el BCCR; y, comunicación por parte del BCCR de los resultados de estos procesos. (Banco Central, 2011 p.12).

Se define la Transferencia Electrónica de Fondos como el mecanismo que posibilita, el traslado de fondos de parte de un cliente origen a través de una entidad origen, o bien de parte de la misma entidad origen, con el fin de poner una determinada suma a disposición de una entidad destino o de un cliente de ésta última. (Banco Central, 2011 p. 16).

Se establecen los siguientes tipos de transferencia electrónica de fondos: Transferencia Interbancaria (TI): Mecanismo por medio del cual una entidad origen emite una instrucción para transferir fondos de su Cuenta de Reserva en el BCCR a la Cuenta de Reserva en BCCR de una entidad destino, de acuerdo con los procesos definidos en la etapa interbancaria del ciclo de la transferencia electrónica de fondos.

Transferencia entre Terceros (TT): Mecanismo por medio del cual un cliente origen emite una instrucción a través de una entidad origen, o bien de parte de la misma entidad origen, con el fin de enviar una determinada suma a una entidad destino para que se ponga dicho monto a disposición de un cliente destino en dicha entidad. Las Transferencias entre Terceros únicamente podrán ser ejecutadas con la instrucción de acreditar fondos en una determinada Cuenta Cliente en la entidad destino.

Conciliaciones Bancarias.

La conciliación bancaria es un proceso de control entre los registros contables de tu empresa y los movimientos de tu cuenta bancaria. Llevar un control así te ayudará a descubrir y corregir errores en tu contabilidad.

La conciliación en la contabilidad es el proceso interno, a través del cual se realizan las verificaciones que permiten saber si se ha estado llevando una contabilización transparente

de los procesos bancarios. Es por esto último que, a este tipo de conciliación, también se le conoce como conciliación bancaria. (Banco Central, 2011 p.14)

Por tanto, el objetivo de la conciliación bancaria es asegurar que todos los registros contables están correctamente reflejados en el saldo bancario y que no se han abonado en otra cuenta, además de detectar tanto los depósitos contabilizados que no han reflejado esta información en el banco como aquellos movimientos que se han realizado a la cuenta.

Es importante aplicar estos pasos a la hora de realizar una conciliación Banco Central(2004)

Para elaborar una conciliación bancaria y así no perder el control de tu flujo de efectivo, sigue estos tres pasos.

1. Ajusta el saldo del estado de cuenta bancario al saldo correcto.
2. Ajusta el saldo en los registros de la empresa.
3. Compara los saldos ajustados.

La conciliación bancaria usualmente se divide en dos secciones. La primera comienza con el saldo de efectivo según el estado de cuenta bancario y termina con el saldo ajustado. La segunda se inicia con el saldo de efectivo según los registros del depositante y termina con el saldo ajustado.

Saldos ajustados Después de haber realizado los asientos de ajuste del balance de saldos, surge otro balance denominado de saldos ajustados. Éste se obtiene sumando o restando, según sea el caso, las cantidades de los asientos de ajuste con los saldos de la balanza inicial u ordinaria.

Pasos de una conciliación.

Al igual que los requerimientos los pasos son iguales en todas las conciliaciones ya que lo que nos interesa es ver que no podemos cruzar entre bancos y libros. Lo que difiere en los tipos de conciliación en la forma en que presentaremos los datos.

Debemos tomar el movimiento de bancos (o el de libros es indiferente) y cruzar esta información con la de libros (dependerá de cuál nos estemos basando), si el movimiento aparece en los dos marcamos con el lápiz para identificar que el movimiento está correcto.

Este proceso es un poco lento ya que los datos no siempre están en el mismo orden, ni están registrados en la misma fecha. Lo que nos guiara para cruzar es el número de documento y el monto. Después de concluir todos los movimientos de alguno de los dos estados, los tomamos por separado. En este caso solo nos concentraremos con los que no están marcados. (Banco Central, 2011 p.19)

Lo que vamos a tratar de identificar es si esos movimientos vienen de la conciliación pasada o si algunos de los movimientos se anulan entre sí.

Debemos resaltar los movimientos que no se cruzaron dicho de otra forma los que no marcamos. Decidir qué machote de conciliación utilizaremos, Agrupar los datos según que se van a trabajar y traspasar los datos.

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

Los principales objetivos del Colegio son vigilar y defender la aplicación profesional de la contaduría pública; promover el progreso científico de la contabilidad y ciencias afines; y velar por el progreso técnico y económico de sus miembros.

La contaduría como Profesión.

En nuestro país, el ejercicio de la contaduría pública se encuentra regulado por la Ley 1038 de Creación del Colegio de Contadores Públicos (CCPA) que delega en esta institución la función de velar por el ejercicio de la contaduría pública ante el Estado y la sociedad, estableciendo en el artículo 4 que solo podrá actuar como Contador Público quien sea Contador Público Autorizado (CPA). En cuanto al ejercicio de la contabilidad privada, esta queda sujeta al Colegio de Contadores Privados de Costa Rica que se establece en la Ley 1269 Orgánica del Colegio de Contadores Privados de Costa Rica.

El artículo 2 de la Ley 1038 establece que se entiende que una persona se dedica al ejercicio de la contaduría pública cuando ofrece sus servicios al público para ejecutar como contador y mediante remuneración, servicios que implican la auditoría o la verificación de libros, cuentas o registros mercantiles o transacciones financieras; o la preparación o certificación de estados contables o financieros destinados a la publicidad o para fines tributarios o de crédito. En los

artículos 7 y 8 de la mencionada ley quedan expresadas las funciones de CPA quien, como depositario de la fe pública, puede llevar a cabo las actuaciones necesarias para auditar y atestiguar acerca de los actos de terceros ante el Estado y la sociedad en general.

Otras normas que rigen el actuar del CPA son el Código de Ética Profesional del Contador Público Autorizado del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y las Normas Internacionales de Formación 1-8 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés).

En concordancia con lo que postula el marco normativo mencionado, el CCPA emitió el Perfil del CPA, aprobado por medio del Acuerdo 899-2016 de la Sesión SO-14-2016 del 14 de noviembre del 2016.

Partiendo de un contexto caracterizado un mundo globalizado que busca marcos uniformes para la preparación de información financiera y la integración de sus operaciones, sin que sea obstáculo la ubicación geográfica de las mismas, se crea un panorama amplio para los profesionales en contaduría pública para insertarse exitosamente en el mercado para desarrollar sus carreras (Colegio Profesional de Contadores Públicos de Costa Rica, 2016).

El CCPA destaca en el Perfil del CPA que las I.E.S. son desarrolladas para el ejercicio del CPA, que se entiende que es aquel que realiza los servicios que se describen a continuación:

1. Auditorías y Revisiones de información financiera:

Auditorías: realizadas para emitir una opinión de los estados financieros en su conjunto están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable.

Trabajo de revisión. El objetivo de un trabajo de revisión es hacer posible al auditor declarar si, con base en procedimientos que no dan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría, ha llamado la atención del auditor algo que cause que el auditor crea que los estados financieros no están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable. (Colegio de Profesionales de Contadores Públicos, 2016, p.7)

2. Trabajos para atestiguar distintos de auditorías o revisiones históricas de información financiera:

Un trabajo en el que el Contador Público Autorizado expresa una conclusión diseñada para aumentar el grado de confianza de los presuntos usuarios, distintos de la parte responsable, sobre el resultado de la evaluación o medición de una aseveración utilizando criterios razonables. El resultado de la evaluación o medición de una aseveración es la información que resulta de aplicar los criterios (ver también Información de la aseveración). Bajo el Marco Internacional de Referencia de Trabajos para Atestiguar hay dos tipos de trabajo para atestiguar que se permite desempeñar a un profesional: un trabajo de seguridad razonable y un trabajo de seguridad limitada. (Colegio profesional de Contadores públicos 2018 p. 10)

3. Servicios relacionados. Comprenden procedimientos convenidos y compilaciones.

Trabajo sobre procedimientos convenidos. Un trabajo en el que se contrata a un Contador Público Autorizado (CPA) para llevar a cabo aquellos procedimientos de auditoría sobre los que han convenido el auditor y la entidad y cualesquiera terceros apropiados, y para dictaminar sobre resultados objetivos. Los destinatarios del dictamen deben formarse sus propias conclusiones de lo reportado por el auditor. El dictamen está restringido a las partes que han convenido los procedimientos que se han de desarrollar, ya que otros no enterados de las razones para aplicar esos procedimientos pueden interpretar mal los resultados. (Colegio profesional de Contadores Públicos 2016 p.11)

Servicios de compilación. Trabajo en el que usualmente se utiliza la pericia contable, en oposición a la pericia de auditoría, para reunir, clasificar y resumir información financiera. Esto lo comúnmente llamado servicios de contabilidad, reconstrucciones contables, entre otros, no siendo los únicos tipos de servicios de compilación que un CPA puede brindar. El (colegio profesional de contadores públicos de Costa Rica 2016 p.12)

Adicionalmente, es importante señalar que, como depositario de la fe pública, el CPA se distingue en su ejercicio profesional por orientarse por los principios éticos establecidos en el Código de Ética Profesional del CPA. (Colegio Profesional de Contadores Públicos de Costa Rica 2016, p. 15)

1. Experiencia: reconocer la necesidad de que el contador público autorizado esté debidamente capacitado en el campo en que se desenvuelve, ya sea para brindar sus servicios como profesional independiente o como profesional subordinado, con diligencia y competencia.
2. Transparencia: El contador público autorizado debe caracterizarse por la honradez, la objetividad, la franqueza, la responsabilidad, la confidencialidad y la integridad.
3. Independencia: En todas sus actuaciones, el contador público autorizado debe ser justo, sin dejarse persuadir o intimidar, tener libre criterio y evitar que la influencia de terceras partes obstaculice su objetividad.
4. Credibilidad: Velar porque en todas sus actuaciones, ya sea como profesional independiente o subordinado, prevalezcan siempre los más altos valores morales y las normas legales, profesionales y técnicas actuales y reconocidas generalmente. Un contador público autorizado debe actuar de manera consistente con la buena reputación de la profesión y abstenerse de cualquier comportamiento que pudiera desacreditar a una persona o profesión. Debe cuidar las relaciones con sus colaboradores, colegas, clientes y con el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, de tal manera que siempre enaltezca la dignidad de la profesión y el espíritu de grupo
5. Actualización profesional: El contador público autorizado está obligado a mantenerse en una continua capacitación, con el propósito de suministrar al público servicios basados en el desarrollo actualizado de la práctica, bajo estándares de legalidad y que sean soluciones para los negocios.

Finalmente, Colegio Profesional de Contadores Públicos de Costa Rica (2016) señala que, en la actualidad, la auditoría de tecnologías de información, la especialidad en NIIF y en NIA, la auditoría forense, la gestión de tributos y la consultoría integral en el campo financiero, contable y administrativo, son las áreas de especialización más cotizadas en el mercado nacional e internacional para un CPA.

Otras normas que rigen el actuar del CPA son el Código de Ética Profesional del Contador Público Autorizado del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y las Normas Internacionales de Formación 1-8 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés).

El Código de ética establece las reglas de conducta éticas para todos los Contadores Públicos Autorizados, por el solo hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad a la que se dedique, tanto en el ejercicio independiente o cuando actúen como funcionarios, o aun cuando ejerzan otra profesión; y determina los principios fundamentales que deben ser observados y respetados para el logro de los objetivos comunes.

Los miembros del Colegio tienen la obligación ineludible de ajustar su conducta a las normas dictadas en este Código.

Los integrantes del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica llevarán a cabo todas sus actividades profesionales, acorde con los más altos principios éticos, para ser respetados en el ámbito nacional e internacional por su empeño y diligencia profesional.

El presente Código y sus disposiciones se aplicarán para normar únicamente los aspectos éticos, sin perjuicio de otras normas jurídicas y de la competencia respectiva de otros organismos que regulen la conducta de un profesional en Contaduría Pública. El Código de Ética profesional contempla tres anexos que son parte integral del mismo. En el presente Código, cuando se hace referencia al Contador Público Autorizado, se abarca también a la Contadora Pública Autorizada, acatando de esta forma las mejores prácticas en el uso del idioma español, según la norma establecida por la Real Academia Española, en relación con el uso de los géneros gramaticales.

Para lograr el anterior postulado, todo Contador Público Autorizado se compromete con los siguientes pilares como principios de su profesión: **Experiencia:** reconocer la necesidad de que el Contador Público Autorizado esté debidamente capacitado en el campo en que se desenvuelve, ya sea para brindar sus servicios como profesional independiente o como profesional subordinado, con diligencia y competencia. **Transparencia:** El Contador Público Autorizado debe caracterizarse por la honradez, la objetividad, la franqueza, la responsabilidad, la confidencialidad y la integridad.

Independencia: En todas sus actuaciones, el Contador Público Autorizado debe ser justo, sin dejarse persuadir o intimidar, tener libre criterio y evitar que la influencia de terceras partes obstaculice su objetividad. **— Credibilidad:** Velar por que, en todas sus actuaciones, ya sea como profesional independiente o subordinado, prevalezcan siempre los más altos valores morales y las normas legales, profesionales y técnicas actuales y reconocidas generalmente. Un Contador Público Autorizado debe actuar de manera consistente con la

buena reputación de la profesión y abstenerse de cualquier comportamiento que pudiera desacreditar a una persona o profesión. Debe cuidar las relaciones con sus colaboradores, colegas, clientes y con el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, de tal manera que siempre enaltezca la dignidad de la profesión y el espíritu de grupo. → Actualización profesional: El Contador Público Autorizado está obligado a mantenerse en una continua capacitación, con el propósito de suministrar al público servicios basados en el desarrollo actualizado de la práctica, bajo estándares de legalidad y que sean soluciones para los negocios. (Colegio Contadores Publicos, 2016 pp. 23-24)

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), Interpretaciones de las NIIF (CINIIF) e Interpretaciones de las NIC (SIC).

Las NIIF son las normas contables emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, 2001) con el propósito de uniformizar la aplicación de normas contables en el mundo, de manera que sean globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad. Las NIIF permiten que la información de los estados financieros sea comparable y transparente, lo que ayuda a los inversores y participantes de los mercados de capitales de todo el mundo a tomar sus decisiones.

Con la adopción de las NIIF por parte del CCPA mediante Acuerdo 27-2001, ratificado posteriormente por la Circular 06-2014, las entidades que desarrollan actividades lucrativas en Costa Rica están obligadas a presentar sus estados financieros bajo esta norma para efectos tributarios.

Adicionalmente, el Decreto 18445-H Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 86, establece que el sistema contable del declarante debe ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el CCPA y a las que ese colegio llegare a aprobar y adoptar en el futuro.

En el Transitorio de la Circular 06-2014 el CCPA señala que sin menoscabo de posibles cambios, modificaciones o exclusiones señalado en el por tanto cuarto las NIIF comprenden:

Tabla 7. *Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.*

NIFF	Nombre
1	Adopción por primera vez de las NIIF
2	Pagos basados en acciones
3	Combinaciones de negocios
4	Contratos de seguros
5	Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas
6	Exploración y evaluación de recursos minerales
7	Instrumentos financieros: información a revelar
8	Segmentos de operación
9	Instrumentos financieros
10	Estados financieros consolidados
11	Acuerdos conjuntos
12	Información por revelar sobre participaciones en otras entidades
13	Medición del valor razonable
14	Cuentas de diferimientos de actividades reguladas
15	Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes

Fuente: Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2014)

A estas se agregan la NIIF 16 Arriendos, efectiva a partir de 1 de enero de 2019 que reemplaza a la NIC17, y la NIIF 17 Contratos de seguros, efectiva a partir de 1 de enero de 2021 que reemplaza NIIF 4.

Las Normas Internacionales de contabilidad son un conjunto de normas que reglamenta la información que debe presentarse en los estados financieros de las empresas, así como la forma como esa información debe registrarse para su análisis.

Las Normas Internacionales de Contabilidad o NIC, en inglés «International Accounting Standards o IAS», son adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, o IASB en inglés) (EN), organismo internacional de normalización contable establecido en Londres, en ...

Tabla 8. *Normas Internacionales de Contabilidad. (NIC)*

NIC	Nombre
1	Presentación de estados financieros
2	Inventarios
7	Estado de flujos de efectivo
8	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
10	Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa
12	Impuesto a las ganancias
16	Propiedades, planta y equipo
17	Arrendamientos (Derogada por NIIF 16)
19	Beneficios a los empleados
20	Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales
21	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
23	Costos por préstamos
24	Información para revelar sobre partes relacionadas
26	Contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retiro
27	Estados financieros separados
28	Inversiones en asociadas y negocios conjuntos
29	Información financiera en economías hiperinflacionarias
32	Instrumentos financieros: presentación
33	Ganancias por acción
34	Información financiera intermedia
36	Deterioro del valor de los activos
37	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
38	Activos intangibles
39	Instrumentos financieros: reconocimiento y medición
40	Propiedades de inversión
41	Agricultura

Fuente: Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2014)

Las CINIIF son las interpretaciones de las NIIF y se encuentran vigentes:

Tabla 9. *Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF)*

CINIIF	Nombre
1	Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares
2	Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares
4	Determinación de si un acuerdo contiene arrendamiento (Derogada por NIIF 16)
5	Derechos por la participación en fondos para el retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental
6	Obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos – Residuos de aparatos eléctricos y electrónicos
7	Aplicación del procedimiento de re-expresión según la NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias
10	Información financiera intermedia y deterioro del valor
12	Acuerdos de concesión de servicios
14	NIC 19 – El límite a un activo por beneficios definidos, obligación de mantener un nivel mínimo de financiación y su interacción

16	Coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero
17	Distribuciones a los propietarios de activos distintos al efectivo
19	Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio
20	Costos de desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto
21	Gravámenes

Fuente: Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2014)

A estas se agregan la CINIIF 22 Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas emitida en diciembre de 2016 y la CINIIF 23 emitida en mayo de 2017.

Las SIC son las interpretaciones de las NIC y se encuentran vigentes:

Tabla 10. *Superintendencia de Industria y Comercio. (SIC).*

SIC	Nombre
7	Introducción del Euro
10	Ayudas gubernamentales – Sin relación específica con actividades de operación
15	Arrendamientos operativos – incentivos (Derogada por NIIF 16)
25	Impuesto a las ganancias – Cambios en la situación fiscal de una entidad o de sus accionistas
27	Evaluación de la esencia de las transacciones que adoptan forma legal de un arrendamiento (Derogada por NIIF 16)
29	Acuerdos de concesión de servicios: Información a revelar
32	Activos intangibles: Costos de sitios web

Fuente: Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2014)

Normas Internacionales de Auditoría. (NIA)

Son un estándar Internacional emitido por el comité International *Auditing and Assurance Standards Board (IASSB)* de la IFAC, donde se describen un conjunto de requisitos y cualidades personales y profesionales que debe tener un CPA al realizar su trabajo de auditoría y emitir un dictamen o informe, garantizando calidad y veracidad en su trabajo.

Mediante la Circular 03-2014, el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, ratifica la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento aprobadas en el acuerdo 324-2002 y en la anterior circular 07-2005. Las NIA comprenden treinta y seis normas de auditoría y la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC).

Tabla 11. *Secciones de las Normas Internaciones de Auditoría.*

Sección	NIA	Nombre
---------	-----	--------

Principios y responsabilidades globales	200	Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría.
	210	Acuerdo de los términos de los trabajos de Auditoría
	220	Control de calidad para una auditoría de Estados financieros
	230	Documentación de auditoría.
	240	Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros
	250	Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros.
	260	Comunicación con los encargados del gobierno corporativo
	265	Comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración
Planificación, riesgos y respuestas	300	Planeación de una auditoría de estados financieros
	315	Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno
	320	Importancia relativa en la planeación y realización de una auditoría
	330	Respuestas del auditor a los riesgos evaluados
	402	Consideraciones de auditorías relativas a una entidad que usa una organización de servicios.
Evidencia de auditoría	450	Evaluación de las representaciones erróneas identificadas durante la auditoría
	500	Evidencia de auditoría
	501	Evidencia de auditoría: consideraciones específicas para partidas seleccionadas
	505	Confirmaciones externas
	510	Trabajos iniciales de auditoría – Saldos iniciales
	520	Procedimientos analíticos
	530	Muestreo de auditoría
	540	Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables del valor razonables y revelaciones relacionadas
	550	Partes relacionadas
	560	Hechos posteriores
570	Negocio en marcha	
580	Declaraciones escritas	
Utilización del trabajo realizado por otros	600	Consideraciones especiales: Auditorías de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)
	610	Uso del trabajo de auditores internos
	620	Uso del trabajo de un experto
Conclusiones e informe de auditoría	700	Formación de una opinión e informe sobre estados financieros
	705	Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente
	706	Párrafos de énfasis sobre asuntos y párrafos de "otros asuntos" en el informe del auditor independiente
	710	Información comparativa. Cifras correspondientes y estados financieros comparativos
	720	La responsabilidad del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
Consideraciones especiales	800	Consideraciones especiales: Auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con un marco para propósitos especiales

805	Consideraciones especiales: Auditoría de un estado financiero individual y elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero
810	Compromisos para informar sobre estados financieros resumidos

Fuente: Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2014)

Norma Internacional de encargo aseguramientos (NIEA).

Encargos de Aseguramientos distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica”, tiene como finalidad establecer los principios básicos y los procedimientos esenciales, así como proporcionar orientación a los profesionales en la realización de trabajos de aseguramiento diferentes de las auditorías o de las revisiones de la información financiera histórica.

Esta norma comprende dos tipos de trabajos denominados “encargo de seguridad razonable” y “encargo de seguridad limitada”. Por un lado, el objeto de un trabajo de aseguramiento razonable es la reducción del riesgo hasta un nivel aceptablemente bajo que permita al auditor emitir una conclusión de forma positiva. A diferencia del anterior, el objeto de un trabajo de aseguramiento limitado es la reducción del riesgo a un nivel aceptable, dependiendo de las circunstancias, como base para la expresión de una conclusión de forma negativa. El riesgo de este tipo de trabajo es superior al de un encargo de seguridad razonable.

Además del Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento y de las NIA, las NIER y las NIEA, los profesionales que realizan encargos de aseguramiento están regidos por:

- a. El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) que establece principios éticos fundamentales para los profesionales, y
- b. Las Normas Internacionales sobre Control de Calidad (NICC) que proporciona orientación sobre el sistema de control de calidad de una firma.

Tabla 12. *Norma Internacional de encargo aseguramientos 3000.*

NIEA	Nombre
3000-3399	Aplicables a todos los encargos de aseguramiento

3000	Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica
3400-3699	Normas relativas a cuestiones específicas
3400	Examen de información financiera prospectiva (anteriormente NIA 810)
3402	Informes de aseguramiento sobre los controles en las organizaciones de servicios
3410	Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero
3420	Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto

Fuente: Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2021)

Además del Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento y de las NIA, las NIER y las NIEA, los profesionales que realizan encargos de aseguramiento están regidos por:

- c. El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) que establece principios éticos fundamentales para los profesionales, y
- d. Las Normas Internacionales sobre Control de Calidad (NICC) que proporciona orientación sobre el sistema de control de calidad de una firma.

En este trabajo de investigación aplicaremos la NIC 1 Estados financieros ,NIC 18 Ingresos ,NIF 116 Ingresos serán de gran relevancia para el desarrollo de esta investigación y puesta en marcha de proceso de control interno.

Auditoría.

Partiendo de un concepto genérico, la Real Academia Española (2020) define auditoría “como la revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquellas deben someterse. También dice que es la revisión y verificación de las cuentas y de la situación económica de una empresa o entidad”.

Desde la perspectiva de Mendívil, la auditoría es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; “es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar qué tan razonables son las cifras que presentan los estados financieros emanados de ellos”. (Mendivil, 2016, p. 16)

Un concepto de auditoría un poco más amplio diciendo que auditoría es la acumulación y evaluación de la evidencia basada en información para determinar y reportar sobre el grado de

correspondencia entre la información y los criterios establecidos. “La auditoría debe realizarla una persona independiente y competente”. (Alvin A.Arens, 2007, p. 76)

Los autores señalan que esta definición rescata los aspectos más importantes del concepto. El primero de ellos está referido a la información y al criterio establecido, por cuanto para realizar una auditoría debe existir información verificable y algunas normas o criterios mediante los cuales el auditor pueda evaluarla. A su vez, el autor destaca que la información puede asumir diferentes formas, por ejemplo, información cuantificable, entre la cual se incluyen los estados financieros de la empresa y las declaraciones de impuestos, o también información más subjetiva, como la que se refiere a la eficacia de los sistemas de cómputo y la eficiencia de las operaciones de manufactura.

El segundo aspecto relevante se relaciona con la recopilación y evaluación de la evidencia, entendiendo por este cualquier tipo de dato que utilice el auditor para determinar si la información que está auditando ha sido declarada de acuerdo con el criterio establecido. La evidencia debe ser de calidad y volumen suficientes y, al igual que la información, la evidencia asume varias formas diferentes, entre las que se destacan el testimonio oral del auditado (cliente), la comunicación por escrito con las partes externas, observaciones por parte del auditor, datos electrónicos sobre las transacciones. Para satisfacer el propósito de la auditoría, quienes la llevan a cabo deben obtener. El tercer aspecto está vinculado a la persona competente, es decir, que es necesario que el auditor esté calificado para comprender el criterio utilizado y que sea competente para saber los tipos y cantidad de evidencia que debe acumular para llegar a la conclusión adecuada después de que ha examinado la evidencia.

El auditor también debe tener una actitud mental independiente. Finalmente, el último aspecto está referido al informe de auditoría, que es la comunicación de los hallazgos del auditor a los usuarios. Los informes difieren en naturaleza, pero todos deben informar a los lectores el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos. (Alvin A.Arens, 2007, p. 171)

La auditoría es un proceso de evaluación minuciosa de una organización con el ánimo de conocer sus características específicas, así como sus fortalezas y debilidades. Por medio del trabajo de auditoría es posible llevar cabo valoraciones de todo tipo atendiendo a exhaustivos criterios de análisis, medición y comunicación de resultados.

Por ello, toda auditoría, independientemente de su naturaleza u objetivos, debe estar guiada por estos aspectos esenciales:

1. El proceso de auditoría debe seguir unas pautas o criterios previamente establecidos.
2. La observación, la obtención de evidencia y su valoración son el núcleo de esta labor. Deben tenerse en cuenta todo tipo de recursos materiales e inmateriales que forman parte de la actividad económica, así como su aplicación productiva y su relevancia para la empresa.
3. La competencia y la independencia del profesional que realiza la auditoría son determinantes a la hora de ejecutar el proceso de auditoría.
4. Tras el análisis apropiado, deben emplearse los datos como base sólida. Esto, con la intención de emitir unas conclusiones por medio de un informe de auditoría.

En la actualidad, la auditoría es determinante a la hora de proporcionar mayor confianza a los usuarios de los estados financieros de una empresa, al punto que, tal como lo expresa Espino:

Ya no es el concepto en sí de auditoría, sino es toda la profesión de contaduría dedicada a esta especialidad. La auditoría no es el análisis frío de las cifras de los estados financieros de una empresa o entidad; en ella también se analizan las cualidades de las cifras rubro por rubro de los estados financieros, y se estudia qué tanto influyen en la determinación de las cifras la situación administrativa y la parte operativa de la empresa, si es de producción, o la parte operativa de los servicios, cuando evaluamos una empresa de servicios. El análisis y estudio de estas actividades tanto administrativas como operativas, le dan la base para que el licenciado en contaduría pueda emitir su opinión de la empresa o entidad que contrata sus servicios profesionales no podemos olvidar que la profesión del licenciado en contaduría no se encierra solamente en la opinión de los estados financieros de una empresa o entidad, también ejerce amplias funciones de asesoría de tipo financiero, fiscal, operativo, administrativo, de tecnología de la información, de análisis de riesgos, de sustentabilidad, y formando parte integrante del gobierno corporativo de las empresas, sobre todo como presidente del comité de auditoría, integrado en el gobierno corporativo de la empresa o entidad o del grupo empresarial al que pertenezca la empresa o entidad. (2014, p.4)

Como puede observarse, existen diferentes tipos de auditoría que puede desarrollar el contador público autorizado. Los criterios para clasificarla también son diversos. Un primer criterio distingue si la auditoría es ejercida por profesionales auditores pertenecientes a la propia organización o no. En función de este criterio, la auditoría puede ser interna o externa. Dependiendo de tipo de organización a que se aplique, también puede ser pública o privada. Otro criterio está dado por el objetivo que persigue la auditoría, entonces es posible encontrar tantos tipos de auditoría como ámbitos en los que son aplicadas. A modo de ejemplo se puede mencionar las auditorías de cumplimiento, la auditoría de gestión, la auditoría de estados financieros, o una conjunción de todas ellas, como la auditoría integral.

Auditoría Integral.

“Como bien señala Pinilla, en la evolución del concepto de auditoría pueden identificarse tres momentos históricos bien relevantes, que corresponden a la auditoría financiera, la operacional y la integral”. (Pinilla, 2020, p. 12)

La expresión auditoría integral describe un concepto evolutivo de auditoría que ha sido modificado a lo largo del tiempo. Está pensada como un trabajo en equipo integrado por miembros que posean los conocimientos, la pericia y la dedicación necesarios para desempeñar sus responsabilidades, enmarcado en el concepto de “seguridad razonable. (Pinilla, 2020 p. 12)

Según estos enfoques más evolucionados, la auditoría adquiere una nueva característica: es integral. La auditoría integral alcanza tanto a los auditores internos como a los externos, quienes bajo este enfoque deben emitir opiniones independientes sobre la razonabilidad de la información financiera presentada por la entidad pública o privada, la razonabilidad del control interno y del cumplimiento legal y valorar cuestiones relacionadas a la gestión empresarial.

Al respecto, el Casal (1999) señala que este enfoque en sus orígenes consideraba que la auditoría integral era la auditoría de eficiencia y economía, por un lado, y la auditoría de efectividad o eficacia por el otro, haciéndose equivalente a los términos de auditoría operacional, auditoría administrativa, auditoría de gestión, auditoría gerencial u otras similares. No obstante, con el avance de la doctrina y de la práctica, hoy debe entenderse que le compete a la auditoría integral, además de los tradicionales temas vinculados con la auditoría de gestión (enfoque

restrictivo), todas aquellas materias relacionadas con la auditoría financiera (contable), de cumplimiento legal, de control interno, y con la auditoría económico-social (equidad, ética y ecología). Siguiendo la línea de los autores mencionados, Pinilla define la auditoría integral como:

La auditoría integral es el proceso de investigación que tiene por objeto el estudio y evaluación de la planeación, organización, dirección y control de las organizaciones, con el propósito de emitir una opinión independiente y formular unas recomendaciones dirigidas a mejorar los niveles de control integral y los resultados de los entes económicos o de otra naturaleza lícita. Como sistema de evaluación y control, tiene un enfoque constructivo que permite evaluar de manera global los procesos administrativos, operativos y de control, de las organizaciones, con un criterio científico y sistémico, a cargo de un grupo multidisciplinario de profesionales. (Pinilla, 2020)

Por su parte Casal (s.f) porta algunos elementos adicionales al concepto afirmando que, la auditoría integral como sistema, comprendería entonces a los siguientes subsistemas de la auditoría sin aditamento:

- a) auditoría financiera, de cumplimiento legal y de control interno;
- b) auditoría de desempeño (economía y eficiencia);
- c) auditoría de eficacia (cumplimiento de objetivos) y
- d) auditoría económico-social (ética, equidad y ecología).

Otro concepto de auditoría integral es aportado por Blanco, quien define la auditoría integral como:

El proceso de obtener y evaluar objetivamente, en un período determinado, evidencia relativa a la siguiente temática: la información financiera, la estructura del control interno financiero, el cumplimiento de las leyes y regulaciones pertinentes y la conducción ordenada en el logro de las metas y objetivos propuestos; con el propósito de informar sobre el grado de correspondencia entre estos temas y los criterios o indicadores establecidos para su evaluación. (Blanco, 2015 p. 22)

Como resultado del análisis de las definiciones dadas por los autores citados se puede destacar como criterio unificado que una auditoría integral persigue, al menos, estos cuatro objetivos:

1. Expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados en todos los asuntos importantes de acuerdo con las normas de contabilidad y de revelaciones que le son aplicables.
2. Establecer si las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole se han realizado conforme a los marcos normativos aplicables.
3. Evaluar el grado de cumplimiento de metas y objetivos en términos de efectividad, eficiencia y eficacia.
4. Evaluar si el control interno financiero se ha diseñado y aplicado en forma efectiva para cumplir con los objetivos propuestos.

También se puede observar que existen variantes en el concepto. Una variante, viene dada desde la perspectiva de Pinilla, quien enfoca el objetivo de la auditoría integral desde la evaluación de las fases del proceso administrativo. La segunda variante se encuentra en el enfoque de Casal quien sostiene que en lo atinente a la gestión la responsabilidad del auditor no se limita evaluar los criterios de efectividad, eficiencia y eficacia, sino que se extiende a determinar si los administradores aplican adecuadamente los criterios de ética, equidad y ecología.

Finalmente, es importante señalar lo que de manera acertada afirma Pinilla cuando dice que la auditoría integral no es la suma de las auditorías tradicionalmente conocidas, sino la evaluación integral de todas las variables potencialmente auditables en las empresas, con base en los criterios de medición establecidos. (Pinilla, 2020 p. 33)

La auditoría integral es una herramienta que contribuye al desempeño eficiente de una empresa. Es flexible, se adapta a la entidad que la aplica, y permea todo el proceso administrativo, por cuanto permite evaluar, como mínimo, los sistemas de información financiera, de control interno, de gestión y legal, dejando espacio para la incorporación de objetivos adicionales si el caso lo requiere, para luego, en función de los resultados, validar o corregir procesos u operaciones.

Es importante señalar que, con la finalidad de asegurar la aplicación de una metodología uniforme durante el desarrollo de la auditoría integral, el presente trabajo de investigación toma como guía los conceptos y procedimientos propuestos (Blanco, 2015 p. 34)

La Auditoría Integral como encargo de aseguramiento.

El Marco Conceptual de la norma internacional de encargos de aseguramiento define un encargo que proporciona un grado de seguridad o encargo de aseguramiento como:

Aquel encargo en el que un profesional ejerciente expresa una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca del resultado de la evaluación o de la medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios. (Casco, 2019 p. 2)

Blanco (2015) señala que existe una amplia serie de servicios de aseguramiento que incluyen cualquiera de las combinaciones siguientes:

1. Contratos para informar acerca de un amplio espectro de asuntos que comprenden tanto información financiera como no financiera.
2. Contratos que pretenden suministrar niveles elevados o moderados de confiabilidad.
3. Contratos de atestación y presentación directa de informes.
4. Contratos sobre información tanto interna como externa.
5. Contratos tanto en el sector público como privado.

No todos los contratos realizados por los contadores profesionales constituyen servicios de aseguramiento. Esto no quiere decir que los contadores profesionales no lleven a cabo tales contratos, sino que estos no se contemplan en el Marco Conceptual de la NIEA. Otros contratos realizados con frecuencia por los contadores profesionales y que no constituyen servicios de aseguramiento, pudieran ser los procedimientos previamente concertados, la recopilación de información financiera o de otro tipo, la preparación de declaraciones de impuestos en la que no se exprese conclusión alguna, así como la asesoría tributaria, la consultoría gerencial y otros servicios de asesoría y consultoría. (pp.17-18)

Los elementos que constituyen un encargo de aseguramiento son:

1. Una relación entre tres partes en la que intervienen un profesional ejerciente, una parte responsable y unos usuarios a quienes se destina el informe.
2. Una materia objeto de análisis adecuada.
3. Criterios adecuados.
4. Evidencia suficiente y adecuada.
5. Un informe de aseguramiento por escrito, en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada.

A nivel nacional, el CCPA emitió la Circular N° 20-2010 Compromisos de seguridad que no son Auditoría ni Revisión Financiera Histórica NITA 3000, con el objetivo de brindar una guía mínima para la aplicación de trabajos de compromisos de seguridad que no son auditoría ni revisión de información financiera histórica.

Esta circular regula los aspectos relacionados tanto con el informe como con el procedimiento.

En lo referido al informe, el CCPA (2010) señala que como mínimo deberá extenderse en papel membretado del CPA, contener un título que indique claramente que es un informe de atestiguar independiente e indicar el destinatario. Además, debe identificar y describir la información del asunto principal, lo cual comprende el período de tiempo con el que se relaciona la evaluación o medición del asunto principal, el nombre de la entidad o componente de la entidad con el que se relaciona el asunto principal y una explicación de las características del asunto principal que deberían conocer los usuarios. En este aspecto el profesional debe tomar en cuenta el grado en que la información del asunto principal es cualitativa vs. cuantitativa, objetiva vs. subjetiva, histórica vs. prospectiva.

El informe también debe identificar los criterios contra los que el asunto principal se evaluó o midió, de modo que los usuarios puedan entender la base de la conclusión del CPA. Este debe considerar si es relevante revelar la fuente de los criterios, y si están incorporados o no en leyes o regulaciones, o si son emitidos por organismos de expertos autorizados, y si lo son, una descripción de por qué se consideran adecuados, métodos de medición utilizados cuando los criterios permiten

la opción entre número de métodos y cualquier interpretación y limitación importante efectuada al aplicar los criterios en la evaluación o medición.

El CPA debe dejar claro en el documento su responsabilidad y las responsabilidades de la parte responsable y plasmar una declaración de que el trabajo se realizó de acuerdo con las NIEA. En un trabajo para atestiguar con certeza razonable, la conclusión deberá expresarse en forma positiva mientras que, en un trabajo para atestiguar con certeza limitada, la conclusión deberá expresarse en forma negativa.

Finalmente, el informe debe contener un párrafo en el cual el auditor declare que está facultado de conformidad con el artículo 4° de la Ley N°1038 para emitir el informe y declarar que no le alcanzan las limitaciones del artículo 9° de la ley N° 1038, ni los artículos 20 y 21 del reglamento a dicha ley, ni el capítulo tercero del código de ética profesional, emitido por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, explícitamente los artículos 11,12,17 y 18, así como el artículo 26 y 59 g) todos del referido código; la fecha de emisión, nombre completo, número de colegiado, firma del CPA, número de póliza de fidelidad, fecha de vencimiento, timbre y sello blanco.

En cuanto al procedimiento, la Circular N° 20-2010 establece que el CPA debe aplicar todos los estándares de calidad necesarios para que las conclusiones del informe de atestiguamiento generen un grado de confiabilidad en el resultado de la evaluación o medición de un asunto principal y proporcionar una base razonable del estudio que debe contener toda la información necesaria, así como la evidencia de cantidad y calidad suficiente de respaldo físico y magnético que generó el criterio de reconocimiento, medición, presentación y revelación, así como la aseveración sobre la evaluación de efectividad del control interno del asunto principal.

El CPA debe cumplir con los requisitos que establece el Código de Ética para Contadores Profesionales del IFAC, en todo lo atinente a la integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad y conducta profesional, así como a la independencia profesional. También debe establecer por escrito los términos contractuales de las obligaciones y responsabilidades de cumplimiento de las partes involucradas e indicar en caso necesario si es apropiado o no aceptar el trabajo, y las circunstancias de revelar o no las razones de aceptación.

Seguidamente, el CPA debe dejar evidencia del trabajo de planeación efectuado, esto es, desarrollar una estrategia global para el alcance, énfasis, oportunidad y conducción del trabajo, y un plan de trabajo consistente en un enfoque apropiado de la extensión de los procedimientos de compilación de la evidencia que se van a realizar y las razones para seleccionarlos. Además, debe analizar el riesgo implícito en el trabajo y obtener representaciones de la parte responsable, según sea apropiado. La documentación que obtenga el CPA para respaldar su trabajo es evidencia suficiente que soporta su informe y de que el trabajo se desempeñó de acuerdo con las NITA.

En cuanto a la conclusión, el CPA debe expresar una conclusión con salvedad cuando existan las siguientes circunstancias, y a juicio del Contador Público Autorizado, el efecto del asunto sea o pueda ser material:

- a. Existe una limitación en el alcance del trabajo del CPA, es decir, las circunstancias impiden, o la parte contratante impone una restricción que impide al CPA obtener la evidencia requerida para reducir el riesgo del trabajo para atestiguar. En este caso, el CPA deberá expresar una conclusión con salvedad o una abstención de conclusión.
- b. La conclusión del CPA se redacte en términos de la aseveración del contratante, y que la aseveración no esté declarada de una manera razonable.
- c. La conclusión del CPA esté redactada en términos del asunto principal y esté representada erróneamente de importancia relativa, en este caso el CPA deberá expresar una conclusión con salvedad o adversa.
- d. Cuando el CPA descubra, después de que ha aceptado el trabajo, que los criterios son inadecuados o que el asunto principal no es apropiado para un trabajo de atestiguar, el CPA deberá expresar:
 1. Una conclusión con salvedad o una conclusión adversa, cuando sea probable que los criterios inadecuados o el asunto principal inapropiado, sean erróneos para los usuarios.
 2. Una conclusión con salvedad o una abstención de conclusión, en otros casos.

El CPA debe expresar una conclusión sin salvedad cuando el efecto de un asunto no sea de tanta importancia relativa, o tan dominante como para requerir una conclusión adversa o una abstención de conclusión.

Componentes de la Auditoría Integral

En términos resumidos se presenta a continuación la descripción de cada uno de los componentes de la auditoría integral, sus conceptos, objetivos y procedimientos, según el enfoque propuesto por (Blanco, 2015) en el libro Auditoría Integral: Normas y Procedimientos.

Una auditoría integral está compuesta por cuatro tipos auditorías, a saber:

1. Auditoría financiera.
2. Auditoría de cumplimiento.
3. Auditoría de gestión.
4. Auditoría de control interno.

La auditoría integral contempla todas las áreas del ente auditado a nivel misional, de control y de apoyo, en donde se encuentran normalmente las funciones de producción, finanzas, personal, informática, mercadeo y ventas, entre otras, dependiendo de la naturaleza de los entes auditados.

1. Auditoría financiera.

Se puede definir como la revisión de los estados financieros de una organización, por parte de un contador público, distinto del que los preparó y del usuario, con la finalidad de establecer si reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía. Tiene como objetivos:

1. Dictaminar la razonabilidad acerca de los estados financieros elaborados por la administración de la entidad u organización.
2. Establecer el comportamiento de los recursos financieros y cómo ha sido la participación de la administración en ellos, quiere decir la manera óptima de gasto versus recurso.
3. Asegurarse de que los estados financieros proporcionen seguridad no absoluta sino razonable.

4. Entablar un camino del cual la administración pueda hacer uso para la toma de decisiones prospectivas como pronósticos, análisis e información.
5. Saber cuáles son los procedimientos establecidos por las políticas organizacionales para la labor contable y de control interno.
6. Evaluar los riesgos propios del negocio, de control y otros aspectos que ayudan a identificar inconsistencias importantes de los estados financieros.

Para llevar a cabo el proceso de Auditoría financiera se requiere de la existencia de un plan de auditoría que plasme los siguientes aspectos:

1. Grado de confianza en el control interno.
2. Aplicación de procedimientos sustantivos.
3. Otros asuntos que se deben considerar en la Auditoría financiera.
4. NIA 700 Dictamen del auditor acerca de los estados financieros.

2. Auditoría de cumplimiento.

Es la comprobación o examen de las operaciones financieras, económicas, administrativas y de toda índole de una entidad, para establecer que se han realizado de acuerdo con las normas legales, reglamentarias, estatutarias y procedimientos vigentes que le sean aplicables.

El objetivo de esta auditoría es evaluar si las operaciones financieras, los hechos administrativos, las relaciones económicas y otros aspectos de relevancia tienen una relación directa con las normas legales, estatutarias y de procedimiento que son aplicables al caso.

El desarrollo de esta auditoría requiere que el auditor indague las leyes bajo las cuales opera la organización, clasificándolas en:

1. Leyes sobre sociedades
2. Leyes sobre la actividad económica
3. Leyes tributarias
4. Leyes laborales
5. Legislación contable
6. Leyes cambiarias o de aduanas

Adicionalmente el auditor deberá considerar la existencia de estatutos, manuales y reglamentos de cumplimiento interno.

Una vez que el auditor establezca el marco normativo aplicable a la organización deberá elaborar su plan de auditoría el cual le permitirá establecer en primera instancia qué tipo de leyes le son propias a la organización auditada y luego obtener evidencia que le permita informar la seguridad razonable de que la misma cumple con el marco normativo aplicable. Blanco (2015)

3. Auditoría de gestión.

Se denomina auditoría de gestión al examen que se realiza a una entidad con el propósito de evaluar el grado de efectividad, eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos disponibles y se logran los objetivos propuestos por la organización.

En el caso de la auditoría de gestión es fundamental la aplicación del buen criterio del auditor. Para cada organización, dadas las características que le son propias, esta auditoría puede ser diferente. Por ello, el auditor debe otorgarle un enfoque apropiado que le permita obtener evidencia y sustentar su opinión.

Empresa

Es definida como el enfoque sistémico, se entiende que una empresa es un conjunto de elementos ordenados en una estructura organizativa que desempeña funciones específicas para lograr objetivos comunes fijados en un plan y presenta un conjunto de estados en el tiempo (Manene Cerrageria, 2017 p. 19). Si se desglosa la definición se encuentra que:

1. La empresa es un conjunto de elementos, es decir, está formada por factores humanos y técnicos combinados en diferentes centros o unidades de gestión.
2. La empresa tiene una estructura, es decir, un orden dado a los elementos dentro del sistema.
3. La empresa persigue un plan común, es decir, cuenta con un conjunto de objetivos planificados.
4. La empresa desarrolla unas funciones organizativas, es decir, aquellas acciones que la empresa es capaz de desarrollar con el fin de alcanzar sus objetivos.

5. La empresa presenta un conjunto de estados, es decir, situaciones dadas según el comportamiento del sistema (empresa) con relación a su entorno.

Existen diversas clasificaciones de los sistemas organizacionales, González (2011, p.75) presenta una clasificación de éstos, los cuales son:

- a. Según su finalidad: se definen según el propósito que los directivos pretenden alcanzar por medio de su gestión. Normalmente estos propósitos están relacionados con diversos factores, tales como calidad, medio ambiente, seguridad, riesgo, entre otros.
- b. Según su función: los sistemas se definen según la tarea central que cumplen, está relacionado con una dependencia de la estructura orgánica de la empresa, como, por ejemplo: sistema de control, financiero, de costos, de mercado, de planeación, de información, de recursos humanos.

En la literatura relacionada con el tema, se puede observar que los autores distinguen diversos subsistemas dentro de la empresa, dependiendo de sus características y de los objetivos de estudio. Para los fines del presente trabajo, se van a distinguir cuatro sistemas como componentes de la empresa, a saber: el de información financiera, el de cumplimiento normativo, el de gestión y el de control interno. Con ello no se pretende afirmar que sólo esos sistemas componen una empresa, sino que los sistemas que se mencionan son los que se describir a los fines de desarrollar los objetivos de una buena puesta en marcha del control Interno.

Componentes de la empresa desde el enfoque de auditoría.

A continuación, se desarrolla una breve descripción de los aspectos más relevantes a los fines de esta investigación de los cuatro componentes de la auditoría integral mencionados anteriormente.

1. Información financiera.

Con frecuencia se escucha la idea de que la contabilidad es un campo altamente técnico que sólo incumbe a los profesionales en contaduría que la practican, no obstante, en muchas situaciones de la vida cotidiana se utiliza información contable para tomar decisiones. “La

información contable es simplemente el medio por el cual se miden y se dan a conocer los eventos económicos”. (Meigs, Williams, Haka y Bettner, 2001, p.4)

De manera simple, se puede decir que el proceso de toma de decisiones está conformado básicamente por dos partes: una es la generación de todas las alternativas de acción que el caso requiere, y la otra, es escoger entre esas alternativas la que sea más conveniente para el curso de la acción.

La toma de decisiones económicas no escapa a este proceso y, por lo tanto, incluye tanto la generación de alternativas de elección como la evaluación de dichas alternativas, y es en este punto donde la información aportada por la contabilidad es determinante.

Los términos contabilidad financiera, contabilidad gerencial y contabilidad tributaria se utilizan para describir tres tipos de información contable ampliamente utilizadas. No obstante, los campos de la contabilidad financiera, gerencial y tributaria no son excluyentes, sino que, por el contrario, están estrechamente relacionados. Meigs et al. (2001 pag.34) explica que la contabilidad gerencial comprende el desarrollo e interpretación de la información contable destinada específicamente a ayudar a la gerencia a manejar el negocio (fijar metas, evaluar desempeño, introducir nuevos productos, entre otros); mientras que, la contabilidad tributaria está orientada a la preparación de la declaración de impuestos sobre la renta, toda vez que la información contable financiera sobre la que se basa requiere ser ajustada o reorganizada conforme a los requerimientos de presentación de declaraciones propios de cada país. En cuanto a la contabilidad financiera, Meigs (2001) agrega que:

Se refiere a la información que describe los recursos, las obligaciones y las actividades financieras de una entidad económica (bien sea una organización o un individuo). Los contadores utilizan el término posición financiera para describir los recursos y obligaciones financieras de una entidad en un punto en el tiempo, y el término resultado de operaciones para describir sus actividades financieras durante el año. La información contable financiera está diseñada principalmente para ayudar a los inversionistas y a los acreedores a decidir dónde situar los recursos de inversión escasos. Esas decisiones son importantes para la sociedad, ya que determinan qué compañías e industrias recibirán los recursos financieros necesarios para el crecimiento y cuáles no. La información contable financiera

se utiliza también en las declaraciones del impuesto sobre la renta. De hecho, la información contable financiera se utiliza para tantos propósitos diferentes que con frecuencia se le conoce como información contable de propósito general. (p.4)

A propósito de este tema, en el Marco Conceptual para la Información Financiera, el IASB (2018) establece que el objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad.

Seguidamente, el Marco Conceptual señala que, si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible.

La relevancia y la representación fiel son las características cualitativas de la información financiera.

En lo que se refiere a la relevancia, la información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios, incluso si algunos usuarios eligen no aprovecharla o son ya conocedores de ella por otras fuentes. La información financiera es capaz de influir en las decisiones si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como un dato de entrada en los procesos empleados por usuarios para predecir desenlaces futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si proporciona información sobre (es decir, si confirma o cambia) evaluaciones anteriores. La información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

La información financiera es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada podría razonablemente esperarse que influya sobre las decisiones que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general adoptan a partir de esos informes. En otras palabras, la materialidad es un aspecto de la relevancia específico de la entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual.

En lo que atañe a la representación fiel, como se dijo anteriormente, para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también

representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un fenómeno económico y su forma legal son las mismas. Si no lo son, el suministro de información solo sobre la forma legal no representaría de forma fiel el fenómeno económico. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características: completa, neutral y libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. Una descripción neutral es la que no contiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera. Una descripción neutral no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de alguna otra forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera sea recibida de forma favorable o adversa por los usuarios. La neutralidad se apoya con el ejercicio de prudencia, que es el ejercicio de la cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Por último, libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores.

Como se dijo anteriormente, la utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible. Estas son las características cualitativas de mejora.

En primer lugar, se encuentra la comparabilidad, es decir, la información sobre una entidad que informa es más útil si puede ser comparada con información similar sobre otras entidades, así como con información similar sobre la misma entidad para otro periodo u otra fecha. Se suele conseguir cierto grado de comparabilidad satisfaciendo las características cualitativas fundamentales. Una representación fiel de un fenómeno económico relevante debería tener naturalmente algún grado de comparabilidad con una representación fiel de un fenómeno económico relevante similar en otra entidad que informa.

En segundo lugar, se encuentra la verificabilidad que significa que observadores independientes y diferentes, debidamente informados, podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel.

La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un importe u otra representación mediante la observación directa, por ejemplo, contando efectivo. Verificación indirecta significa comprobar los datos de entrada de un modelo, fórmulas u otra técnica, y recalcular el resultado utilizando la misma metodología.

En tercer lugar, está la oportunidad que significa tener información disponible para los decisores a tiempo de ser capaz de influir en sus decisiones. Y finalmente, la clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible.

En palabras de Meigs et al., “la presentación de informes financieros, y los estados financieros en particular, pueden ser considerados como un lente a través del cual se puede ver un negocio”. (2001, p.11)

Relacionado con ello, el IASB (2018) señala el objetivo de los estados financieros es proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad que informa y la administración de la gestión de los recursos económicos de la entidad. Esa información se proporciona:

- a. en el estado de situación financiera, reconociendo activos, pasivos y patrimonio;
- b. en el estado (o estados) del rendimiento financiero, reconociendo ingresos y gastos; y,
- c. en otros estados y notas, presentando y revelando información relevante sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos reconocidos y no reconocidos, incluyendo información sobre su naturaleza, riesgos y métodos utilizados para estimar importes.

Algunas consideraciones adicionales sobre los estados financieros son que los estados financieros se preparan para un periodo especificado de tiempo (periodo sobre el que se informa) y proporcionan también información comparativa por, al menos, un periodo sobre el que se informa anterior; luego, los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad que informa está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible; a esto se llama hipótesis de negocio en marcha; y, finalmente, una entidad que informa es una entidad a la que se le requiere, u opta, por preparar estados financieros.

2. Cumplimiento normativo.

El cumplimiento normativo, concepto que se identifica con el término en inglés *compliance*, significa actuar conforme a la legalidad. (W.C.A, 2021 p. 2)

La función del *compliance* suele vincularse a la prevención de delitos para evitar la responsabilidad penal de la persona jurídica, pero ello no impide que también tenga su repercusión en el resto de las materias jurídicas. La *World Compliance Association* sostiene que:

La función del cumplimiento normativo es asegurar que se cumpla la legalidad y prevenir y descubrir aquellas conductas ilícitas o contrarias a la moral socialmente exigida, que puedan producir los empleados y directivos dentro de una organización, provocadas bien por factores externos o factores sistémicos que dan lugar a que pueda generarse una estructura empresarial delictiva. (W.C.A, 2021 p.34)

Así las cosas, este término debe ser entendido en un sentido amplio, es decir, abarcando todas las materias del ordenamiento jurídico: civil, penal, administrativa, laboral, fiscal, y demás, y por ello, requiere de una autorregulación dentro del ámbito empresarial. Tal como lo señala la *World Compliance Association*:

Se trata de una autorregulación fundamentada principalmente en la necesidad de convertir a las organizaciones o empresas en “buenos ciudadanos cumplidores” ya que al igual que las personas físicas, ostentan derechos, deberes y obligaciones que son objeto de un reconocimiento socio - político y económico. (W.C.A, 2021 p.36)

Los estándares regulatorios del cumplimiento normativo son muy recientes y han ido evolucionando en función de las experiencias empresariales en relación con la necesidad de evitar la corrupción en las organizaciones, la problemática de la competencia desleal, fomentar la transparencia en el sector bancario, entre otros.

A nivel internacional, los Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE que, desde 1999, se han convertido en un referente internacional para legisladores, inversores y otros actores interesados en todo el mundo. Los Principios de Gobierno Corporativo del G20 y de la OCDE proporcionan un marco de referencia e identifican claramente los cimientos de un buen gobierno corporativo ofreciendo una orientación práctica para su aplicación a nivel nacional. El objetivo del

gobierno corporativo es facilitar la creación de un ambiente de confianza, transparencia y rendición de cuentas necesario para favorecer las inversiones a largo plazo, la estabilidad financiera y la integridad en los negocios. Todo ello contribuirá a un crecimiento más sólido y al desarrollo de sociedades más inclusivas. (OCDE, 2016, p. 4)

A nivel nacional, Ley 9699 de Responsabilidad de las personas jurídicas sobre cohechos domésticos, soborno transnacional y otros delitos, y su reglamento, tienen como propósito que las organizaciones adopten un modelo facultativo de organización, prevención de delitos, gestión y control que guarde relación con los riesgos propios de la actividad que realiza la organización, la dimensión, el giro, la complejidad y la capacidad económica, con el objetivo de prevenir, detectar, corregir y poner en conocimiento de las autoridades correspondientes los hechos delictivos abarcados por la mencionada ley.

García (2020) señala que esta ley complementa un marco normativo existente, formado por los delitos especiales del Código Penal de 1970, la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (Ley 8557 del 2006) y la Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública (Ley 8422 del año 2004), además de las leyes especiales de cada materia específica en donde se crean delitos especiales (ambiental, aduanero, tributario, antimonopolios, propiedad intelectual). También el autor sostiene que:

La implementación del reglamento a la ley implicará una mayor actividad interna de cada organización y de cada actor económico en Costa Rica. Entre más programas de cumplimiento se elaboren, entre más oficiales de cumplimiento inicien sus actividades, se evidenciará una mayor detección de las anomalías de control interno. Esto implicará, en menor grado, pero de manera inevitable, una judicialización de los asuntos corporativos entre privados, así como un mayor número de denuncias contra servidores y actividades del sector público. Sin embargo, la estructura del cumplimiento normativo y el buen gobierno corporativo, ciertamente servirán para mitigar el impacto de los hechos delictivos en el buen funcionamiento de la economía, y la reducción de la mora y la intervención judicial. (García, 2020, p.21)

El cumplimiento normativo forma parte de la estructura de una organización en la medida en que sea capaz de dar una solución solvente y eficaz a través de los programas de cumplimiento

normativo a las necesidades éticas y legislativas tanto internas como externas que rodean su actividad empresarial. En este sentido, Casal (1999) agrega que la Administración, Dirección o Gerencia,

tienen la responsabilidad de garantizar que las actividades del ente se conducen conforme con las leyes y reglamentos vigentes. Para ello como mínimo es preciso que mantengan un compendio de las leyes importantes aplicables a la industria o sector, seguir un código de conducta empresarial, tener asesores legales competentes, y operar con normas de controles internos relacionadas adecuadas. (p.16)

3. Gestión de la administración.

El sistema de gestión está formado por un conjunto de normas y estándares que se interrelacionan entre sí para hacer cumplir los objetivos y metas que una empresa se propone alcanzar en un período de tiempo determinado. El sistema de gestión atraviesa todas las fases del proceso de administración: planeación, organización, dirección y control. (González, s.f., p.12)

Señala que el sistema de gestión cuenta con tres componentes básicos:

1. Elemento de revisión inicial: identificación de los requisitos legales relacionados con los productos, servicios, el medio ambiente, la seguridad y la salud ocupacional, las obligaciones fiscales y sociales de la organización. Se identifican las partes interesadas que deben dar cumplimiento a los requisitos definir con la mayor claridad posible las implicaciones del no cumplimiento en cada uno de éstos.
2. Elemento estratégico: hace referencia a las políticas y objetivos que definen el norte de la compañía y a los lineamientos que deberán seguir quienes la componen, hasta alcanzar los resultados esperados.
3. Elemento operativo: consiste en la implementación de la estrategia, etapa en la cual se destacan tres componentes básicos de verificación y cierre de ciclo con la acción, el componente humano y de recursos en el cual se define la función, autoridad y responsabilidad y la autoridad de todos los empleados de la organización, para que contribuyan al cumplimiento de los objetivos de la organización. (2011, p.76)

Como se vio en el concepto de empresa desarrollado anteriormente, desde el enfoque de sistemas se busca producir teorías y formulaciones conceptuales para que las empresas puedan crear condiciones de aplicación en la realidad organizacional. También se señaló que las propiedades de los sistemas no pueden ser descritas separadamente, sino que hay que entenderlos y analizarlos como conjunto. Al respecto González señala que en el sistema organizacional de las empresas están presentes múltiples relaciones entre sus elementos que, si se estudian y controlan adecuadamente, el cumplimiento de los propósitos fijados es mucho más fácil de alcanzar. De esta forma se evidencia que la interacción de todos los sistemas debidamente alineados, gestionados por la alta dirección debe lograr la eficacia y la mejora continua de sus resultados. (2011, p.76)

No obstante, para saber si se están logrando los resultados esperados, el sistema de gestión debe estar acompañado por un sistema de medición basado en indicadores que suministren información para la toma de decisiones.

Casal (1999) identifica cuatro componentes de un sistema de medición: indicadores de rendimiento, normas de rendimiento, recolección de datos del rendimiento real y comparación y evaluación.

En cuanto a los indicadores, los criterios más utilizados para juzgar el desempeño de la gestión empresarial son conocidos como las tres “e”, que significan efectividad, eficiencia y eficacia. El concepto de efectividad se refiere a la adquisición y utilización de los recursos humanos, financieros y materiales, en términos de cantidad y calidad apropiadas, como al menor costo posible y de manera oportuna. El concepto de eficiencia describe la relación entre los recursos usados (insumos) y la producción de bienes y servicios. Por último, la eficacia es el grado en que una actividad o programa alcanza sus objetivos, metas y otros efectos que se había propuesto.

Desde un enfoque ampliado, Casal (1999) sostiene que la gestión, además de los criterios ya mencionados, considera aspectos relacionados con el código de ética empresarial de la entidad, la equidad social en el manejo de sus recursos y el respeto por el medio ambiente y la ecología en el desenvolvimiento de sus actividades y operaciones. Así, el autor agrega tres “e” a la gestión: ética, equidad y ecología.

En cuanto a las normas de rendimiento, estas pueden obtenerse tanto de fuentes internas como externas, tales como, leyes, reglamentos, contratos, metas de administración, estadísticas y prácticas de la empresa, grupos de entidades similares y rendimiento histórico.

Es importante señalar que cada empresa selecciona los indicadores de gestión que cree pertinentes para la medición del desempeño, en función de sus características propias, su entorno, sus estrategias y operaciones. En la siguiente tabla se muestran algunos ejemplos de indicadores por área funcional

Auditoría de Control Interno.

Es la evaluación que determina si los procesos y procedimientos implementados por la entidad se establecen como el plan para obtener información confiable, salvaguardar sus bienes, promover la eficiencia de sus operaciones y la adhesión a sus políticas administrativas mitigando todo tipo de riesgos.

Para la Auditoría de Control Interno los objetivos pueden separarse en tres ámbitos:

1. Operaciones: referidas a la eficiencia con la cual el ente utiliza sus recursos.
2. Información financiera: referida a la preparación de los balances contables en un periodo.
3. Cumplimiento: inherente a la parte normativa de la organización establecida en su estricto cumplimiento.

Para poder llevar a cabo la evaluación del sistema de control interno, se requiere examinar los objetivos de la organización, por lo que en la planeación de la auditoría se debe indagar en todo lo referente a la entidad u organización, aspectos normativos, socios, composición financiera, personal, sector o industria al que pertenece, políticas, procesos claves y lo más importante todos los componentes del control interno, todo ello con el fin de evaluar los riesgos a los que se expone la organización.

Además, las pruebas de los controles que se deben aplicar son distintas a las de la auditoría financiera, puesto que se enfoca en indagaciones claves que se quieren evidenciar acerca del control interno y su efectividad, para lo cual el auditor necesita elaborar programas que permitan establecer su opinión respecto del control en sí mismo. (Casal,2001 p.10)

Control Interno.

Las organizaciones actuales se desempeñan en un contexto caracterizado por el cambio constante y, en consecuencia, por retos siempre nuevos. Como respuesta, el control interno ha pasado de tener un énfasis en los asuntos contables, financieros y de mera vigilancia, a ser un sistema que se enfoca en temas estratégicos y en la capacidad de las instituciones para lograr los objetivos que se han trazado. Por ello, se ha convertido en una herramienta vital para las organizaciones. Las principales situaciones contextuales, que han traído consigo la necesidad de ajustar el funcionamiento organizacional y de prestar mayor atención a un control con rasgos renovados, se resumen en la tabla siguiente, (Contraloría General de la República,2011)

La Ley No 8292 Ley de control interno, define en su artículo No 8 el concepto de Sistema de Control interno como:

Artículo 8°—Concepto de sistema de control interno. Para efectos de esta Ley, se entenderá por sistema de control interno la serie de acciones ejecutadas por la administración activa, diseñadas para proporcionar seguridad en la consecución de los siguientes objetivos:

- a. Proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal.
- b. Exigir confiabilidad y oportunidad de la información.
- c. Garantizar eficiencia y eficacia de las operaciones.
- d. Cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico.

Para que una empresa pueda cumplir con cada uno de los puntos arriba señalados por la ley general de control interno, están obligadas a implementar un sistema de control interno, el cual está conformado por cinco componentes –a saber-.

Ambiente de Control Actividades de control Evaluación de riesgos Información y comunicación Monitoreo o seguimiento.

El fin de implementar un sistema de control interno es garantizar el correcto funcionamiento de la empresa, así como la eficacia, la eficiencia y la reducción de riesgos como el fraude, robos, malversación de activos, permitiendo así el correcto establecimiento de los

objetivos, las metas, también en la formulación de los planes operativos, definición de políticas y procedimientos utilizados como guías de acción para la ejecución de los procesos.

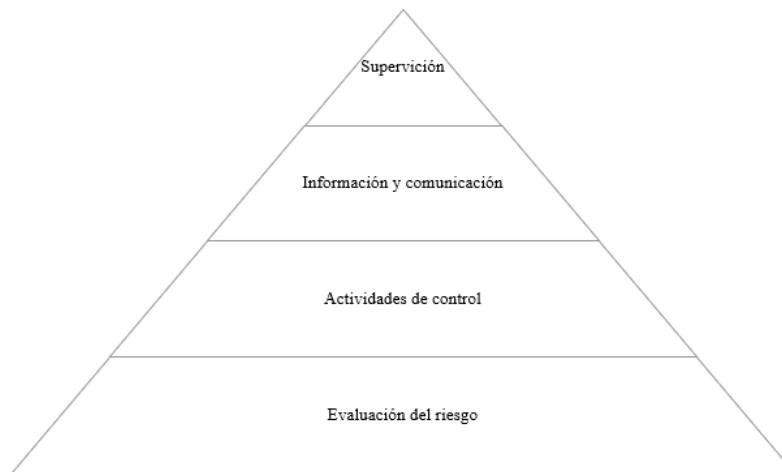


Figura 3. Elementos funcionales
Fuente: Elaboración propia. (2021)

Ambiente de Control

El componente de ambiente de control tiene que ver con las políticas, directrices, ambiente organizacional, la ética de la empresa, en el cual mínimo se debe tratar en este componente. Integridad, valores éticos, idoneidad, modo de trabajar de la dirección, empresa, delegación de funciones, política de recursos humanos.

Elemento del control interno Ambiente de Control, obsérvese la imagen este elemento es la base de toda empresa, de hecho, por esta razón es el primero que se debe tratar iniciando con la integridad, cuando una empresa define sus valores y los aplica tiene excelentes resultados, así como definir cuál es la línea de acción de la empresa en el trabajo y que este claro la delegación de funciones. (Contraloría General de la República, 2011 p. 186)

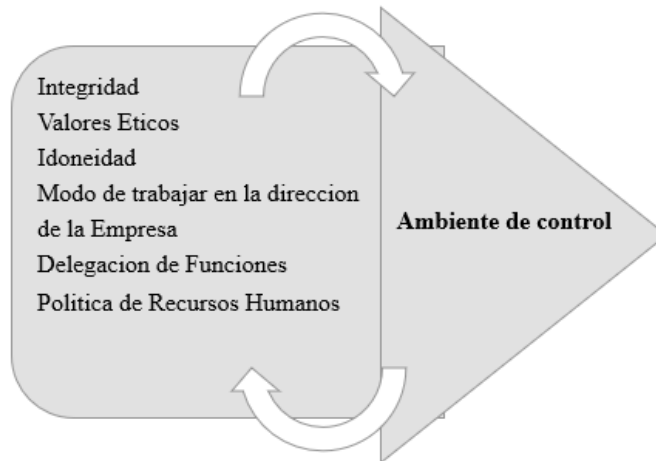


Figura 4. Elemento de Control Interno Ambiente de Control
Fuente: Elaboración propia. (2021)

Evaluación de riesgos

Este componente es un deber del jerarca y los titulares subordinados, identificar la relación del riesgo con los objetivos de la empresa, así como definir el tipo del riesgo y que tanto se encuentra la empresa expuesta a estos riesgos para valorar su impacto.

En este componente que se identifica el riesgo, siempre se encuentra limitaciones del propio control interno en el cual una vez identificado se clasifica en diferentes riesgos como: Riesgo de control, Riesgo inherente, Riesgos intangibles, Riesgos de responsabilidad civil Riesgo de detección, Riesgo de incorrección material, Riesgo de muestreo, Riesgo de fraude.

Se puede continuar describiendo riesgos, esto por cuanto cantidad de actividades que existen así se consideran la cantidad de los posibles riesgos, las categorías más relevantes de los riesgos son Riesgo de control, riesgo de detección y riesgo inherente.

El elemento del control interno Evaluación de riesgos, en el segundo componente en donde es indispensable la identificación del riesgo, para que le permita a la administración identificar cuál de los objetivos de la empresa se encuentra más vulnerable al riesgo y porque, para establecer planes de acción que permitan minimizar o eliminar el riesgo según sea. (Contraloría General de la República, 2011 p. 188)

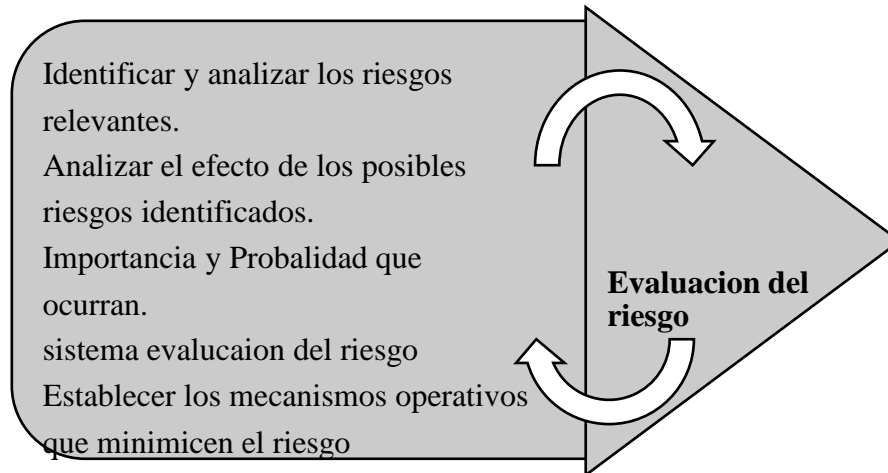


Figura 5. Elemento del control interno evaluación del riesgo.

Fuente: Elaboración propia (2021)

Actividades de control

En este componente las acciones que se deben realizar es definir las políticas, procedimientos que permita a la empresa asegurar el cumplimiento de las directrices de la administración, y esto se logra documentar, mantener actualizados y socializar todas las políticas, las normas y los procedimientos de control de la empresa

Elemento del control interno actividades de control, se considera la integración a la gestión, donde de una manera natural se debe definir actividades que permitan lograr la eficacia, eficiencia, tratando de reducir en lo posible el número de tramitas a gestionar, estableciendo una serie de formularios uniformes permite a los distintos departamentos enfocarse a los objetivos de la empresa, y así evaluar la viabilidad de las actividades, todo debe concentrarse en una documentación que respalde las políticas y decisiones de la empresa y como se deben de proceder,” por medio de los manuales de procedimientos, y que se encuentren disponible y comunicado al personal”. (Contraloría General de la República, 2011, p.190).

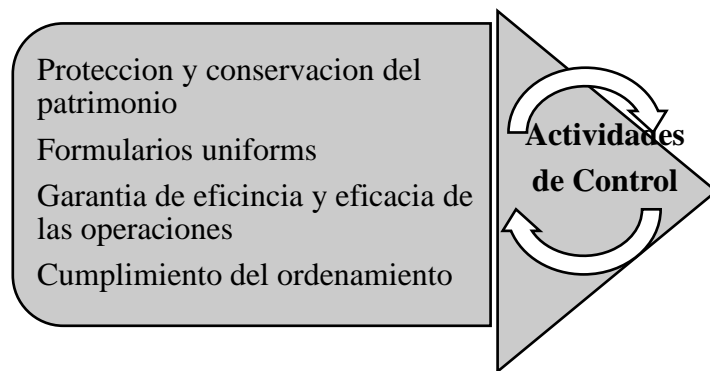


Figura 6. Elementos del control interno actividades de control.

Fuente: Elaboración propia. (2021)

Información y comunicación

Este componente de información y comunicación responsabiliza al jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, de establecer las condiciones necesarias para que la información sea clara, uniforme, consistente y oportuna, donde permita al personal comprometido de obtener, procesar, generar y comunicar, de manera eficaz, eficiente y económica, dentro de la normativa o sea el bloque de legalidad.

Es necesario que se describa el sistema de información que la administración utilizara durante la gestión de documentos, y que le permita controlar, almacenar, para la recuperación de la información sea esta generada o recibida por la empresa. Las principales responsabilidades que tiene la administración con este componente es que los procesos que se definan faciliten identificar y registrar información, que esta sea comunicada en forma y plazo requerido para el cumplimiento adecuado de sus responsabilidades, incluidas las de control interno.

El elemento del control interno Información y comunicación, obsérvese que en este componente se debe evaluar que toda la información que maneja la empresa sea fácil de manejar por los usuarios y que a la vez se encuentren en total armonía con los objetivos de la empresa, y claro que la comunicación debe ser constante y actualizada. (Contraloría general de la República, 2011, p. 193)

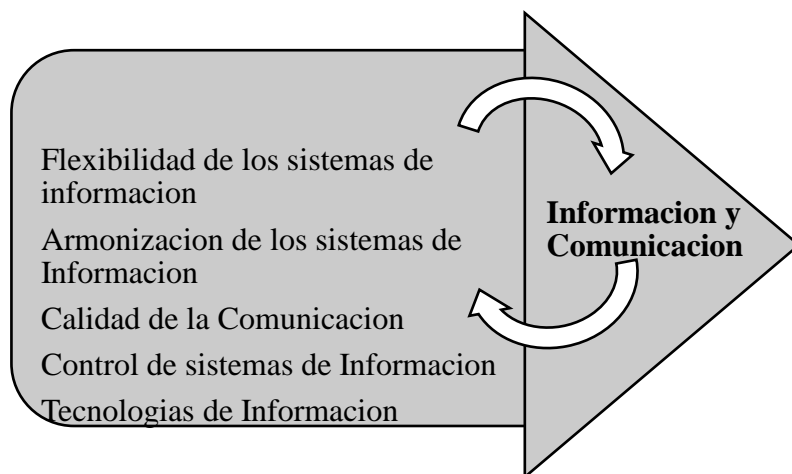


Figura 7. Elementos del control interno información y comunicación.

Fuente: Elaboración propia (2021)

Monitoreo o seguimiento

Según la Contraloría General de la República (2011) menciona lo siguiente

El último componente de la pirámide de los cinco elementos funcionales del control interno, cuando se llega a este componente es para valorar el funcionamiento del sistema de control interno, para lo cual en este se elabora las evaluaciones periódicas precisamente para fortalecer el control interno, verificando de una manera sistemática cada avance y logro en la implementación como resultado del seguimiento del SCI, además según los resultados obtenidos en las evaluaciones periódicas es posible que haya información que le permita al jerarca solicitar auditorías externas cuando sea necesario. (p. 193)

Elemento del control interno monitoreo y seguimiento, es el último componente en el cual se evalúa todo el sistema de control interno para determinar si existen deficiencias o alguna desviación, esto se logra por medio de autoevaluaciones periódicas cuyo resultado le permite a la administración establecer diferentes acciones para fortalecer el control interno. Este componente una vez aplicado se replantea todos los componentes actualizados y comienza el ciclo del seguimiento al control interno. (Contraloría General de la República, 2011, p. 194)

Monitoreo y seguimiento			
Establecer mecanismos y canales de comunicacion para detectar deficiencias y desviaciones del SCI	Comprobar durante el discurso normal de las operaciones, de que se esta cumpliendo realizar las autoevaluaciones periodicas en las que se verifique el cumplimiento y validez del SCI	Acciones para el fortalecimiento del SCI	Contratacion de Auditorias Externas

Figura 8. Elemento del control interno monitoreo y seguimiento.

Fuente: Elaboración propia (2021)

Limitaciones del control interno.

Según la Contraloría General de la República (2011) menciona lo siguiente

Las limitaciones del control interno son hacen referencia a los eventos que no es posible ser contralados por la administración, existen algunas causas que imposibilitan que el control interno funcione según lo planeado por la administración y principalmente el costo beneficio, en muchas ocasiones es mas alto el costo de establecer alguna actividad del control interno que el beneficio que se obtendría implementarlo, además otra limitante es que el control interno es cumplido por personas que en muchas ocasiones no tienen el conocimiento de la actividad o del control interno propiamente. (p. 196)

Otra limitante y muy común es el fraude, ya que a pesar de que exista control interno siempre tiene el riesgo de personas con antivalores que violenten los parámetros definidos, como también esta otra limitante que es el error humano, de ahí la importancia del monitoreo y seguimiento, ya que permite identificar a tiempo si se está ante un error o un fraude. Por esto es importante tener presente que el control interno no es un formato más, es algo muy dinámico, por esto se exige mucha disciplina por parte de los empleados y la administración.

Evaluación del riesgo y el control interno.

Según la Contraloría General de la República (2011) menciona lo siguiente;

El riesgo siempre es la probabilidad de que un evento impida el logro de los objetivos y las metas de la empresa, o que afecte de manera negativa el funcionamiento de esta, en la NIA- 400. Evaluación de riesgo y control interno, establece las normas, lineamientos para obtener lograr entender los sistemas de contabilidad, de control interno sobre el riesgo de auditoría y sus componentes como es: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. Las valoraciones del riesgo se realizan por parte del juicio profesional del auditor, para lo cual este debe diseñar una serie de procedimientos para obtener un resultado que le permita dar una opinión sobre la eficacia del control interno, en la NIA-400, se le exige al auditor que una vez identificado el riesgo determine el impacto y la probabilidad de este riesgo y de cómo puede impactar el cumplimiento de los objetivos y metas de la empresa, aquí es donde se utiliza la evaluación del riesgo que está definido según la NIA-400, como se observa en el Cuadro No 1 Matriz de evaluación del riesgo del auditor, por ejemplo se puede analizar que cuando existe una probabilidad de que el riesgo sea posible tiene una puntuación de dos, y cuando el impacto es moderado, la puntuación también es de dos, por lo tanto $2 \times 2 = 4$, lo que indica como resultado según la matriz que tiene un nivel de riesgo moderado. (p. 201)

Analizar y acciones a tomar según el resultado del riesgo es inaceptable, importante o moderado se deben tomar medidas de cómo evitarlo, trasladar o reducirlo. Cuando el riesgo es aceptable, la empresa de asumir el riesgo elaborando un plan de acción.

Ahora bien, una vez que se haya identificado el nivel del riesgo la administración debe elaborar un programa para identificar, valorar y ofrecer una respuesta al impacto de este riesgo en el cumplimiento de los objetivos, para esto es necesario tener claro el concepto de los tres principales riesgos que es riesgo control, de detección y el inherente.

En concordancia con estas tendencias, en Costa Rica se han promovido reformas legales e institucionales en aras del fortalecimiento de la gestión pública, mediante un mejor uso de los recursos en términos de economía, eficacia y eficiencia, en un contexto de mayor flexibilidad, transparencia, rendición de cuentas y atención a la ciudadanía.

De las normas jurídicas citadas, la Ley General de Control Interno (LGCI), N° 8292 del 31 de julio de 2002, ha configurado la referencia legal básica para una comprensión uniforme del control interno en el ámbito del Sector Público.

Esta temática era abordada en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (LOCGR), N° 7428 del 7 de setiembre de 1994, pero con menor detalle. Como complemento de la LGCI, la Contraloría General de la República (CGR) emitió en el año 2009, las “Normas de control interno para el Sector Público” (N-2-2009-CO-DFOE; en adelante, NCI) y las “Normas de control interno para sujetos privados que custodien o administren, por cualquier título, fondos públicos” (N-1-2009-CO-DFOE; en adelante, NCI-Privados). Estos documentos sustituyeron al “Manual sobre normas generales de control interno para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización” (M-1-2002-CO-DDI; en adelante, MNGCI) emitido en el año 2002.

Las NCI establecen una regulación general y acorde con la dinámica del entorno y el aprendizaje obtenido por las instituciones en la gestión de los sistemas de control interno; asimismo valoran la diversidad de actividades y los recursos financieros y humanos que administran las organizaciones del sector. Los artículos 59 a 66 trataban los temas del control interno y la auditoría interna en la LOCGR, pero fueron derogados (con excepción del artículo 62) por la LGCI. Curso Virtual “Control Interno” – Introducción: Conceptos Básicos 5 Contraloría General de la República Costa Rica - 2011 público, por lo que propician el cumplimiento de las obligaciones del sistema de control interno (SCI), bajo un esquema que posibilite la adaptación a las características y necesidades propias de cada institución. Con respecto a la normativa que la antecede, el nuevo manual presenta las siguientes mejoras:

- a. Simplificación: Las NCI procuran enunciar las regulaciones de manera que su contenido sea sucinto pero completo y comprensible a la vez, incluyéndose lo esencial de cada tópico

en un lenguaje accesible y con conceptos uniformes, para facilitar su análisis y aplicación en el establecimiento, el mantenimiento, el perfeccionamiento y la evaluación de sistemas de control internos ajustados a las circunstancias institucionales.

- b. Integración de normativa específica relacionada: Se incorporaron referencias al calce y en un anexo, de los distintos cuerpos normativos que de manera específica regulan temáticas que de manera general se contemplan en las NCI.
- c. Incorporación de regulaciones para instituciones de menor tamaño: Dada la diversidad de las instituciones en el sector público, se definieron regulaciones específicas para las entidades que se considerasen como “de menor tamaño” con base en los parámetros de disponibilidad de recursos financieros y humanos que la misma normativa establece. Tales regulaciones se presentan en la forma de una norma al final de cada capítulo de las NCI.
- d. Exclusión de los sujetos privados de su ámbito de aplicación: Se estableció como ámbito de aplicación de las NCI solo a las instituciones del Sector Público, excluyéndose a los sujetos privados que reciben fondos públicos. Adicionalmente, se cuenta con normativa exclusiva para los sujetos privados, con lo cual se avanza en materia de seguridad jurídica desde el punto de vista de tales sujetos.

Las NCI-Privados, considerando la naturaleza jurídica de los sujetos destinatarios, indican los requerimientos básicos de control interno que éstos deben observar cuando, por cualquier motivo, custodian o administran fondos públicos. Esa regulación tiene un alcance más concreto y un contenido más simple que las NCI, pues comprende fundamentalmente los procedimientos, las políticas u otros mecanismos para la delimitación de responsabilidades, separación de funciones y su asignación al personal idóneo, así como para la Curso Virtual “Control Interno” – Introducción: Conceptos Básicos 6 Contraloría General de la República Costa Rica - 2011

Protección de activos, y el registro, verificación, comprobación y comunicación de la gestión sobre los fondos públicos. Vale señalar que las NCI-Privados no son aplicables a todos los sujetos privados que reciben fondos públicos. Existe una distinción fundamental en la LOCGR, respecto de aquellos sujetos privados que son custodios o administradores de fondos públicos, y aquellos que son receptores de beneficios patrimoniales gratuitos o sin contraprestación, o de liberación de obligaciones (oficio de la CGR N° 4126-2009, DAGJ-0563-2009, emitido por la División de Asesoría y Gestión Jurídica el 23 de abril de 2009). Las NCI-Privados son aplicables

a los primeros; los otros se rigen por las disposiciones de control interno establecidas en el artículo 5 de la LOCGR, a saber: administrar los fondos de origen público en una cuenta corriente separada, identificarlos separadamente en sus registros, y someter a la aprobación de la CGR la aprobación del beneficio concedido. En todo caso, la aplicación de las NCI-Privados y el artículo 5 de la LOCGR, según corresponda, debe considerarse complementaria a cualesquiera requerimientos adicionales de control interno que las instituciones concedentes establezcan en los contratos, convenios, acuerdos u otros instrumentos mediante los cuales formalicen el traslado de los fondos públicos a los sujetos privados.

En resumen, las fuentes normativas fundamentales en materia de control interno para la gestión de las instituciones en Costa Rica son la LGCI, las NCI y las NCI-Privados. (Contraloría General de la República, 2011, p. 302).

Control Interno.

Originalmente concebido como un mecanismo para proteger los activos de una institución y para garantizar la eficiencia de las operaciones y la confiabilidad de la información financiera, el control interno se ha fortalecido hasta llegar a convertirse en un ingrediente esencial en la gestión de toda organización, pues se ha reconocido su importancia en el cumplimiento de los objetivos a todo nivel (operativo, táctico, estratégico).

La definición inicial de “control interno” apenas presentaba indicios de la composición y la finalidad de ese concepto, y no daba respuesta a interrogantes como cuál es el vínculo entre el control y los objetivos de la organización, quién es el responsable del control y qué relación existe entre el proceso administrativo y el control. Posteriormente, la Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de Instituciones Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) definió el control interno como el plan de organización y el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, orientados a proporcionar una garantía razonable de que se cumplen los objetivos.

Promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada; preservar el patrimonio de pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades; respetar las leyes y reglamentaciones y estimular la

adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos, y obtener datos financieros y de gestión completos y confiables y presentados a través de informes oportunos. Ese concepto continuó evolucionando y en la actualidad el que cuenta con la aceptación mundial, es el plasmado en el Informe COSO de 1992, así denominado por haber sido elaborado por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras (*Committee of Sponsoring Organizations*) de la Comisión *Threadway*, el cual estuvo integrado por diversas agrupaciones profesionales que participaron en el establecimiento de un marco conceptual de control interno que amalgamara las definiciones y los conceptos existentes a la fecha. Este también Curso Virtual “Control Interno” – Introducción: Conceptos Básicos 8 Contraloría General de la República Costa Rica - 2011 configura la base teórica para la normativa jurídica y técnica vigente en Costa Rica.

El concepto plasmado en el artículo 8 de la LGCI establece lo siguiente:

Se entenderá por sistema de control interno la serie de acciones ejecutadas por la administración activa, diseñadas para proporcionar seguridad en la consecución de los objetivos:

- a. Proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal.
- b. Exigir confiabilidad y oportunidad de la información.
- c. Garantizar eficiencia y eficacia de las operaciones.
- d. Cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico.

De esta definición, conviene comentar los términos que se presentan destacados en negrita, ya que ellos dan una idea más clara del alcance del control interno.

a) El control interno es un sistema, y como tal, está integrado por diversos componentes que producen un resultado final. En efecto, según el enfoque vigente en nuestro medio, el control interno tiene cinco componentes que interactúan entre sí para promover el logro de los objetivos institucionales (resultado final deseado). Además, las personas dentro de la organización son determinantes para definir la forma como operan esos cinco componentes; de acuerdo con su función, constituyen dos componentes orgánicos del control interno, a saber: la administración activa y la auditoría interna. (Contraloría General de la República Costa Rica, 2011)

b) El control interno conlleva la realización de una serie de acciones por parte de las personas que están dentro de la organización; esa serie de acciones configura el proceso que también forma parte del sistema, como medio para obtener el resultado final.

c) La administración activa —o sea, un grupo de personas— es quien ejecuta la serie de acciones del SCI; por tanto, la administración activa es la responsable de que el sistema sea adecuadamente definido, implementado y operado. Aparte de la administración en sus funciones decisoria

Conceptos Básicos art.9 Contraloría General de la República Costa Rica (2011) dirección, incluyendo al máximo jerarca) y ejecutoria (niveles que se encargan de poner en práctica las decisiones de los niveles superiores y de conducir las operaciones normales), debe considerarse a la auditoría interna como participante en el control interno, con un rol de fortalecimiento de ese sistema mediante su acción asesora y de advertencia, pero también como responsable de administrar las actividades de la propia unidad de auditoría interna y de aplicar los controles que corresponda con ese propósito.

d) El control interno existe para dar seguridad a la organización sobre el logro de los objetivos institucionales. Esa seguridad se caracteriza por ser razonable, nunca una certeza absoluta, principalmente porque el SCI es operado por personas (lo que conlleva la probabilidad de errores generados por falta de conocimiento, cansancio, desmotivación y factores similares, e incluso la posibilidad de colusión, entendida como el acuerdo entre dos o más personas para violentar el control) y porque debe considerarse el beneficio potencial de las actividades de control frente al costo de su operación (es decir que debe tenerse presente que no resulta lógico ni conveniente instaurar actividades que conlleven un costo superior al beneficio que puedan brindar, que sean más onerosas que aquellos activos o procesos que pretenden asegurar, o que vayan más allá de las capacidades del personal).

Ambos factores se relacionan con la necesidad de valorar el riesgo que la entidad u órgano enfrenta, el cual puede afectar el logro de los objetivos y, por consiguiente, debe mantenerse en un nivel aceptable, pues no puede ser eliminado en su totalidad; a los efectos, deben aplicarse medidas

de administración de riesgo que respondan a las características de la institución y a sus posibilidades de ponerlas en operación de manera exitosa y sin incurrir en costos inaceptables.

e) La razón de ser del control interno es propiciar el logro de los objetivos de la organización a diferentes niveles. Al respecto, la definición del control interno incluye cuatro categorías de objetivos: protección de activos, información, operaciones y cumplimiento.

El COSO, según *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway* (2013) se define control interno como:

Un proceso llevado a cabo por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento. (p.3)

Esta definición refleja algunos conceptos fundamentales relacionados al control interno:

1. Está orientado a la consecución de objetivos.
2. Es un proceso que consta de tareas y actividades continuas, es un medio para llegar a un fin.
3. Es efectuado por personas.
4. Proporciona una seguridad razonable (no absoluta).
5. Es adaptable a la estructura de la entidad y flexible para su aplicación.

Los objetivos del control interno pueden agruparse en cuatro categorías que permiten a las organizaciones enfocarse en diferentes aspectos del control:

- a. Objetivos estratégicos: son objetivos de alto nivel que apoyan la misión de la entidad.
- b. Objetivos operativos: se refieren a la eficiencia y efectividad de las operaciones de la entidad.
- c. Objetivos de información: se refieren a la información financiera y no financiera, interna y externa, de relevancia para las políticas de la propia entidad.
- d. Objetivos de cumplimiento: se refiere al cumplimiento de leyes y normas.

En congruencia con este enfoque, a nivel nacional, la Ley 8292 de Control Interno establece que se entiende por sistema de control interno la serie de acciones ejecutadas por la administración activa, diseñadas para proporcionar seguridad en la consecución de los siguientes objetivos:

- a. Proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal.
- b. Exigir confiabilidad y oportunidad de la información.
- c. Garantizar eficiencia y eficacia de las operaciones.
- d. Cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico.

Partiendo de esta definición la Contraloría General de la República (2011) destaca que, si se profundiza en los términos de sistema, serie de acciones, administración activa, seguridad y objetivos, se logra obtener una idea más clara del alcance del control interno.

Respecto al primer concepto, el control interno es un sistema, y como tal, está integrado por diversos componentes que producen un resultado final. En efecto, según el enfoque adoptado, el control interno tiene cinco componentes que interactúan entre sí para promover el logro de los objetivos institucionales.

Con respecto al segundo concepto, el control interno conlleva la realización de una serie de acciones por parte de las personas que están dentro de la organización; esa serie de acciones configura el proceso que también forma parte del sistema, como medio para obtener el resultado final.

El tercer concepto, la administración activa se refiere a un grupo de personas quienes ejecutan la serie de acciones del sistema de control interno; por tanto, la administración activa es la responsable de que el sistema sea adecuadamente definido, implementado y operado. En este sentido se consideran como participantes del control interno la administración en sus funciones decisoria (niveles de dirección, incluyendo al máximo jerarca) y ejecutoria (niveles que se encargan de poner en práctica las decisiones de los niveles superiores y de conducir las operaciones normales) y la auditoría interna. (Contraloría General de la República, 2011, p. 426)

En cuanto al cuarto concepto, el control interno existe para dar seguridad a la organización sobre el logro de los objetivos institucionales. Esa seguridad se caracteriza por ser razonable, es decir, no es una certeza absoluta, fundamentalmente porque el sistema de control interno es operado por personas, lo que conlleva la probabilidad de errores generados por falta de conocimiento, cansancio, desmotivación y factores similares, e incluso la posibilidad de colusión, y porque debe considerarse el beneficio potencial de las actividades de control frente al costo de su operación.

Finalmente, la razón de ser del control interno es propiciar el logro de los objetivos de la organización a diferentes niveles. Al respecto, la definición del control interno incluye cuatro categorías de objetivos: protección de activos, información, operaciones y cumplimiento, las cuales se abordan en la próxima sección.

Como se mencionó anteriormente, el control interno está compuesto por cinco componentes integrados, que son: ambiente o entorno de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y supervisión. “El ambiente de control es el conjunto de normas, procesos y estructuras que constituyen la base sobre la que se va a desarrollar el control interno”. (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway*, 2013, p. 19)

Desde un punto de vista más amplio, comprende también al conjunto de factores del ambiente organizacional, que todos los miembros que laboran en una institución deben establecer y mantener para generar una actitud positiva y de apoyo. Así, se puede afirmar que el ambiente de control:

Incluye la integridad, los valores éticos de la organización; los parámetros que permiten al consejo llevar a cabo sus responsabilidades de supervisión del gobierno corporativo; la estructura organizacional y asignación de autoridad y responsabilidad; el proceso de atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes; y el rigor aplicado a las medidas de evaluación de desempeño, los esquemas de compensación para incentivar la responsabilidad por los resultados del desempeño. (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway*, 2013, p.4)

El segundo componente es la evaluación de riesgos. En el marco del control interno se entiende por riesgo a la posibilidad de que la ocurrencia de un hecho o un acontecimiento afecte

de manera negativa la consecución de un objetivo organizacional. Entonces, este componente consiste en la identificación y análisis de los riesgos que enfrenta la organización, tanto de fuentes internas como externas, relevantes para la consecución de los objetivos.

En términos más amplios, la Contraloría General de la República de Costa Rica (2011) señala que la valoración del riesgo conlleva un proceso que comprende una serie de actividades, como identificación, análisis, evaluación, administración y revisión de los riesgos; adicionalmente deben tenerse presentes la documentación y la comunicación de éstos para que los diferentes sujetos interesados en la gestión institucional puedan tomar decisiones razonables para el logro de los objetivos que correspondan.

El tercer componente del control interno está dado por las actividades de control, que son acciones establecidas en políticas y procedimientos que permiten obtener la seguridad de que se minimizan los riesgos y se llevan a cabo los objetivos institucionales.

El COSO (2013) señala al respecto que las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la organización, en las diferentes etapas de los procesos de negocio y en el entorno tecnológico. Según su naturaleza pueden ser preventivas o de detección. Además, estas actividades tienen distintas características, siendo manuales, automatizadas, digitales, verbales, administrativas, gerenciales, así como de otros tipos más. Sin embargo, es primordial que, sin importar su categoría, todas ellas estén dirigidas a minimizar los riesgos para el cumplimiento de los objetivos. Generalmente, cuando una organización segrega funciones entre las distintas áreas que la componen define las actividades de control que le incumben a cada una de ellas, pero cuando esto no sucede, la dirección debe desarrollar actividades de control alternativas y compensatorias.

El cuarto componente del control interno es la información y comunicación. Es importante señalar como primer punto que la información o los sistemas de información, son el conjunto de mecanismos que permiten realizar una gestión documental para el adecuado desarrollo, resguardo y archivo de la información organizacional. El Marco integrado señala que la información es necesaria para que la entidad pueda llevar a cabo sus responsabilidades de control interno y soportar el logro de sus objetivos.

Las organizaciones se enfrentan a una serie de riesgos que pueden poner en juego el cumplimiento de sus objetivos estratégicos, e incluso generan un gran impacto negativo frente a

sus distintos grupos de interés. A través del Control Interno se puede establecer un esquema estructurado, que permita ayudar a la alta gerencia a mantenerlos enfocados en la búsqueda de sus objetivos operativos y financieros, mientras la compañía opera razonablemente, minimizando las sorpresas. (Acosta, 2020, p. 5)

Siguiendo esta misma línea Acosta señalan que la información relevante debe ser captada, procesada y transmitida de una manera que llegue de forma oportuna a todos los participantes y permita además asumir las responsabilidades individuales, esta comunicación debe ser considerada parte de los sistemas de información de la organización donde el elemento humano debe ser partícipe de las cuestiones relativas a lo concerniente a gestión y control. (Acosta, 2020, p. 6)

Finalmente, el quinto componente del control interno son las actividades de supervisión o monitoreo y seguimiento. Estas son actividades que se realizan para valorar la calidad del funcionamiento del sistema de control interno y, en términos generales, están diseñados para operar en determinadas situaciones. Esto considerando los objetivos, riesgos y las limitaciones.

En este sentido Vega y Nieve (2016 p 4) señalan que la supervisión y el monitoreo son herramientas de política que hacen parte del ambiente de las organizaciones. Ambos presentan un enfoque de mejora continua que a través de la evaluación, monitoreo y supervisión se encargan de la eficacia y eficiencia del Control Interno a partir del seguimiento; la supervisión identifica si las acciones realizadas en cada nivel del proceso llevan hacia otros niveles; mientras que el monitoreo incluye actividades de supervisión realizadas directamente por diferentes estructuras de dirección dentro de la organización previniendo hechos que generen pérdidas o actividades costosas.

Se puede afirmar que la gestión correcta de los componentes del control interno logra promover y optimizar la eficiencia, eficacia y transparencia en una organización; así como también permite lograr una estandarización, medición y dirección del desempeño de los colaboradores. Adicionalmente, el control interno, permite el cumplimiento exacto de las normas y establece mecanismos de prevención y corrección de fallas o errores.

El sistema de control interno agrega valor a la gestión de una empresa ya que facilita el resguardo de sus activos ante posibles riesgos, garantiza la evaluación de su gestión asegurando la

oportunidad, confiabilidad y seguridad de la información y logra la adhesión a los marcos normativos aplicables.

Ley del Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública No. 8422.

Los fines de esta ley serán prevenir, detectar y sancionar la corrupción en el ejercicio de la función pública. Establece el deber de probidad para los funcionarios públicos y la obligatoriedad de garantizar el libre acceso a la información pública relacionada al gasto de fondos públicos.

En este trabajo de investigación buscare establecer los lineamientos y la buena ejecución de un sistema de control interno que busca mitigar o evitar la fuga de dineros o malversación de fondos al no contar con un debido control y su aplicación se realizara un extracto de los más relevante de la Ley No. 8422. (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 2008)

El artículo 2. Servidor público. Para los efectos de esta Ley, se considerará servidor público toda persona que presta sus servicios en los órganos y en los entes de la Administración Pública, estatal y no estatal, a nombre y por cuenta de esta y como parte de su organización, en virtud de un acto de investidura y con entera independencia del carácter imperativo, representativo, remunerado, permanente o público de la actividad respectiva. Los términos funcionario, servidor y empleado público serán equivalentes para los efectos de esta Ley.

Las disposiciones de la presente Ley serán aplicables a los funcionarios de hecho y a las personas que laboran para las empresas públicas en cualquiera de sus formas y para los entes públicos encargados de gestiones sometidas al derecho común; asimismo, a los apoderados, administradores, gerentes y representantes legales de las personas jurídicas que custodien, administren o exploten fondos, bienes o servicios de administración pública, por cualquier título o modalidad de gestión.

Artículo 3º-Deber de probidad. El funcionario público estará obligado a orientar su gestión a la satisfacción del interés público. Este deber se manifestará, fundamentalmente, al identificar y atender las necesidades colectivas prioritarias, de manera planificada, regular, eficiente, continua y en condiciones de igualdad para los habitantes de la República; asimismo, al demostrar rectitud y buena fe en el ejercicio de las potestades que le confiere la ley; asegurarse de que las decisiones

que adopte en cumplimiento de sus atribuciones se ajustan a la imparcialidad y a los objetivos propios de la institución en la que se desempeña y, finalmente, al administrar los recursos públicos con apego a los principios de legalidad, eficacia, economía y eficiencia, rindiendo cuentas satisfactoriamente.

Artículo 5º-Fraude de Ley. La función administrativa ejercida por el Estado y los demás entes públicos, así como la conducta de sujetos de derecho privado en las relaciones con estos que se realicen al amparo del texto de una norma jurídica y persigan un resultado que no se conforme a la satisfacción de los fines públicos y el ordenamiento jurídico, se considerarán ejecutadas en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma jurídica que se haya tratado de eludir. (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 2008)

Riesgo.

Falta de controles adecuados en una organización: Cuando en una empresa la gerencia no ha implementado controles para la realización y desarrollo de sus procesos o si los que existen son inadecuados, se crea un riesgo para la empresa. (*The Institute of Internal Auditors 2019 p. 12*)

La Evaluación del riesgo de fraude, es un proceso continuo que busca proactivamente identificar y mitigar las vulnerabilidades de una organización hacia el fraude interno y externo.

El resultado final de la evaluación del riesgo de fraude es la identificación de aquellos riesgos específicos sobre los que, según la autoevaluación, no se están haciendo suficientes esfuerzos para reducir a niveles aceptables la probabilidad de impacto de las actividades potencialmente fraudulentas.

La definición según las normas de auditoría: Se definen como fraude las distorsiones provocadas en el registro de las operaciones y en la información financiera o actos intencionales para sustraer activos (robo) u ocultar obligaciones que tienen o pueden tener un impacto significativo en los estados financieros.

Existen tipos de riesgos Un riesgo inherente es uno que se encuentra en el ambiente y afecta a varias categorías o clases de transacciones. Riesgo residual: Es aquel riesgo que subsiste,

después de haber implementado controles. ... El riesgo residual puede verse como aquello que separa a la compañía de la seguridad absoluta.

El fraude interno en las empresas consiste en la apropiación indebida de bienes o recursos mediante engaño, gestiones falsas o desvíos malintencionados. Son delitos llevados a cabo por los empleados de la organización, que aprovechan su puesto de trabajo para manipular datos o sistemas en su beneficio.

Según el Instituto Internacional de Auditores cada año se pierden miles de millones de dólares debido al fraude y la corrupción, resultado de ineficiencias, proyectos interrumpidos, desafíos financieros, fracaso organizacional y en casos extremos, desastres humanitarios. A menudo, el fraude se produce debido a controles mal diseñados y a una gobernanza débil que socava los procesos de la organización. Las organizaciones deben contar con procedimientos de control interno robustos para limitar el riesgo de fraude, y el rol de la auditoría interna es evaluar estos controles. Hechos fundamentales del fraude El fraude puede definirse como cualquier acto ilegal caracterizado por engaño, encubrimiento o violación de la confianza. Estos actos no dependen de la amenaza de la violencia o de la fuerza física. Los fraudes son perpetrados por partes y organizaciones para obtener dinero, propiedad o servicios y evitar el pago o la pérdida del servicio; o para asegurar la ventaja personal o comercial.

El fraude no es exclusivo de ningún tipo de organización. Ocurre en empresas públicas y privadas, sin fines de lucro, en organizaciones que buscan contribuir al bienestar económico y social, como departamentos gubernamentales, instituciones financieras y servicios públicos y privados (agua, electricidad, educación, atención de salud, etc.). En resumen, la oportunidad de cometer fraude existe en todas partes. La forma en que las organizaciones se ocupan del riesgo de fraude puede verse influida por la jurisdicción legal y la propia evaluación de riesgos de la organización y apetito.

El fraude a menudo puede llevar a litigio, despido y recuperación de activos. Por lo tanto, es esencial que cualquier investigación sea llevada a cabo por personas debidamente calificadas para reducir el riesgo de comprometer la evidencia, acusar erróneamente o socavar las acciones legales futuras. De conformidad con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna sobre aptitud (1210.A2) del IIA, los auditores internos deben tener

conocimientos suficientes para evaluar el riesgo de fraude y la forma en que se gestiona por parte de la organización.

La auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consultoría diseñada para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Su función incluye detectar, prevenir y supervisar los riesgos de fraude y abordar esos riesgos en auditorías e investigaciones.

Debe considerar dónde está presente el riesgo de fraude dentro de la organización y responder adecuadamente mediante la auditoría a los controles de esa área, debe evaluar la posibilidad de ocurrencia de fraude y cómo la organización maneja gestiona el riesgo de fraude. (Norma 2120.A2) mediante la evaluación de riesgos y la planificación de auditorías. No es responsabilidad directa de auditoría interna prevenir que se produzca fraude dentro de la organización. Esta es la responsabilidad de la gerencia como primera línea de defensa. No se debe esperar que el auditor interno tenga la experiencia de una persona cuya responsabilidad principal es investigar el fraude.

Tales investigaciones son llevadas a cabo de mejor manera por detectives experimentados para llevar a cabo tales tareas. La auditoría interna debe utilizar su experiencia para analizar conjuntos de datos a fin de identificar tendencias y patrones que puedan sugerir fraude y abuso de financiación. Cuando la experiencia no esté disponible en el equipo de auditoría interna, la organización debe considerar la posibilidad de contratar o atraer recursos con suficiente conocimiento o experiencia. La organización debe tener un plan adecuado de respuesta contra el fraude que delinee políticas clave y metodologías de investigación. El plan debe dejar claro el papel de la auditoría interna cuando se sospecha un fraude y la falla del control asociada.

Desde el punto de vista operativo, la auditoría interna debe tener conocimientos suficientes sobre el fraude para:

Identificar las señales de alerta que indiquen que se puede haber cometido un fraude.

1- Comprender las características del fraude y las técnicas utilizadas para cometer fraude, así como los diferentes esquemas y escenarios de fraude.

2- Evaluar los indicadores de fraude y decidir si es necesario tomar medidas adicionales o si se debe recomendar una investigación.

3-Evaluar la eficacia de los controles para prevenir o detectar el fraude. En los casos en que se recopilen evidencia digital, la auditoría interna debe garantizar que se cumplan los derechos de acceso y los requisitos legales necesarios.

La amenaza de fraude es uno de los desafíos más comunes a la gobernanza que enfrentan las organizaciones sin tener en cuenta el tamaño, la industria o la ubicación.

Tener procedimientos de control interno apropiados que incluyan un plan de respuesta adecuado es fundamental para combatir el fraude.

La auditoría interna posee un conocimiento de control cercano en la organización. Un enfoque de aseguramiento combinado es clave a este respecto para comprender las brechas en los controles que permiten la manifestación del fraude. Las investigaciones de fraude las realizan mejor las personas experimentadas para llevar a cabo tales tareas.

Las organizaciones no deben esperar que el conjunto de habilidades de auditoría interna incluya la investigación de fraude. En lugar de ello, la auditoría interna debería apoyar los esfuerzos de gestión antifraude de la organización proporcionando los servicios de garantía necesarios sobre los controles internos diseñados para detectar y prevenir el fraude. Si las circunstancias requieren que la auditoría interna desempeñe un papel de investigación, los auditores internos deben ejercer el debido cuidado profesional. (*The Institute of Internal Auditors 2019* p. 18)

El Rol de la Auditoría interna en la prevención y respuesta al fraude.

El Instituto de Auditores Internos (IIA, por sus siglas en inglés) publicó un documento de posición sobre el rol de la auditoría interna en la prevención y respuesta al fraude, el cual se titula.

Fraude y auditoría interna: la garantía sobre los controles de fraude es fundamentales para el éxito.

Según este documento, cada organización debe tener un ‘plan de respuesta antifraude’ que describa las políticas y metodologías de investigación y que deje claro el rol de la auditoría interna cuando se sospeche de un fraude y/o una falla de control asociada.

Los auditores internos deben tener suficiente conocimiento del fraude para evaluar el riesgo de fraude y la manera en que lo maneja la organización. Sin embargo, el documento también señala que, si bien algunos auditores internos pueden investigar el fraude, las organizaciones no deben esperar que un auditor interno tenga la experiencia de una persona cuya responsabilidad principal sea la investigación del fraude. (*The Institute of internal Auditors 2019 p. 32*)

Las investigaciones de fraude son mejor llevadas a cabo por aquellos experimentados para llevar a cabo tales tareas. Es esencial que toda investigación sea realizada por individuos calificados para reducir el riesgo de comprometer evidencia, acusar de manera errónea o socavar posibles acciones legales.

El documento en mención también proporciona una serie de preguntas clave -para las juntas directivas y otros órganos de gobierno- con respecto al fraude, tales como:

- a. ¿Cuenta la organización con un plan de respuesta al fraude que describa las políticas y metodologías de investigación?
- b. ¿Quién lleva a cabo investigaciones de fraude dentro de la organización?
- c. ¿Se encarga la auditoría interna de identificar dónde está presente el riesgo de fraude y audita los controles en estas áreas?
- d. Cuando se produce un fraude, ¿La auditoría interna investiga para comprender cómo fallaron los controles y cómo se pueden mejorar?
- e. ¿Se encarga la auditoría interna de investigar el fraude y, de ser así, posee las habilidades adecuadas para llevar a cabo tales investigaciones?

Blanqueamiento de Capitales.

Según el Instituto Costarricense Sobre Drogas (2019), menciona lo siguiente:

La Legitimación de Capitales es un proceso en el cual se disfraza la fuente ilegal, destino o uso, de bienes o fondos producto de actividades ilegales, los cuales mediante diversos medios son integrados a la economía de un país con el fin de darles una Apariencia Legítima. (p. 2)

El delito de legitimación de capitales, en la legislación costarricense, resulta ser independiente como figura penal, pero requiere que los dineros que se pretenden lavar sean de origen ilícito, relacionados, como consta en el artículo 69 de la Ley sobre Estupefacientes, Sustancias Psicotrópicas, Drogas de Uso No Permitidos.

El lavado de dinero disminuye los ingresos tributarios gubernamentales y, por lo tanto, perjudica indirectamente a los contribuyentes honrados. ... Los países no pueden darse el lujo de afectar su buen nombre y el de sus instituciones financieras, relacionándose con el lavado de dinero, especialmente en la economía global.

El blanqueo de capitales es el proceso a través del cual es encubierto el origen de los fondos generados mediante el ejercicio de algunas actividades ilegales o criminales (tráfico de drogas o estupefacientes, contrabando de armas, corrupción, desfalco, fraude fiscal, crímenes de guante blanco, malversación pública.

El blanqueo de capitales es un delito contra el patrimonio y el orden socioeconómico que consiste en realizar ciertas actuaciones con el objetivo de incorporar al tráfico económico legal determinados bienes que proceden de acciones ilegales. Se encuentra regulado en los artículos 298 a 304 de Código Penal.

Evasión, Elusión, Fraude fiscal y Eficiencia Tributaria.

Efectivamente, la evasión fiscal implica la transgresión de la legislación tributaria vigente, mientras que la elusión fiscal supone que los contribuyentes usan los resquicios de la ley, actuando dentro de los márgenes permitidos por la normativa.

Sin embargo, aunque no exista tal diferencia, la evasión fiscal afecta de forma significativa la hacienda pública, provocando con ello que sólo existan recursos para cubrir las necesidades básicas de la población y que no exista desarrollo en el país, es decir, como los recursos del Estado no son suficientes.

De acuerdo con un informe de auditoría sobre la eficacia de las acciones implementadas por el Ministerio de Hacienda contra la evasión en el Impuesto General sobre las Ventas, periodo 2010-2017, emitido por el área de fiscalización del Sistema de Administración Financiera de la República de la Contraloría General de la República, se determinó que dichas acciones no han sido

eficaces, en un contexto en el que la evasión se incrementó en dos puntos porcentuales en el periodo 2012-2016, al pasar de un 29,1% en 2012 al 31,1% en 2016, mientras que la carga tributaria por este impuesto evolucionó de un 4,8% a 4,4%, respectivamente.

El monto estimado de la evasión fiscal en ventas ronda los $\text{€}650$ mil millones. La brecha de la evasión en el impuesto de ventas es de un 1,9% del PIB. Se estima que se cerró en 2018 con una evasión de 650.264 millones. Un dato especial del informe de la Contraloría General de la República y de gran trascendencia es en el sentido de que uno de cada tres contribuyentes inscritos declaró impuesto neto menor o igual a cero.

La deuda en mora por el impuesto de ventas en 2017 alcanzó 71.220 millones y creció en más del 150% de 2010 a 2017. Es de esperar que las disposiciones que se aprobaron en la Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas permitan disminuir sustancialmente la evasión fiscal, pero va a depender de las medidas y acciones que tome el Gobierno y especialmente el Ministerio de Hacienda en materia tributaria. No llama la atención que en este inicio del mes de enero se da la noticia de que una empresa que brinda servicios telefónicos está siendo investigada por una posible evasión de más de $\text{€}1.200$ millones.

No se sabe cuántas empresas y personas físicas están evadiendo impuestos. Otro aspecto señalado por la Contraloría General de la República se refiere a los pluses salariales del sector público e indican que la CGR elaboró la información sobre la composición salarial de 189 instituciones públicas, lo que permitió analizar la cantidad y montos de pluses salariales, tanto en general, por sector institucional como por entidad.

Se revela que los pluses salariales muchas veces son casi el 50% del salario de muchos empleados públicos, lo que requiere una profunda revisión por parte de las autoridades pertinentes. En 24 instituciones los pluses salariales son superiores a las remuneraciones básicas. Un aspecto relevante sobre el que deben tomar pronto decisiones importantes es el referente al número de instituciones que conforman el sector público, que se ha entabado y tiene un accionar poco ágil no acorde con los requerimientos de la era de información o la cuarta era industrial. (Contraloría General de la República 2017)

No llama la atención que solo en el sector social existen más de 20 instituciones, y la desigualdad social cada vez es mayor y la pobreza se sigue incrementando y creció de acuerdo con

la "Encuesta Nacional de Hogares Julio 2018": se trata de una encuesta elaborada periódicamente por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos de Costa Rica (INEC), se determinó que el 21,1% de los hogares del país se encuentra en situación de pobreza por LP, esto equivale a 328.848 hogares, 23.617 hogares más que el año anterior, en términos porcentuales representa un incremento del 1,1% en el nivel pobreza, lo cual es una variación estadísticamente significativa. Se señala también que

La incidencia de la pobreza en términos de personas es de 22,9%, en términos absolutos representa 1.142.069 personas en el 2018, esto equivale a un aumento de 0,8% respecto al 2017, es decir, 49.666 personas más en condición de pobreza".

En relación con el número de instituciones públicas, de acuerdo con el último estudio que realizó MIDEPLAN son 330 instituciones, lo que es inmanejable y con costo financiero muy alto, con duplicidades de funciones y más 900 programas, por lo que es necesario reestructurar el sector público de Costa Rica para que se mejore su accionar y se disminuya el gasto público que junto con la reforma fiscal, las medidas para disminuir la evasión fiscal y eliminar una parte importante de los destinos específicos o su incremento año con año, junto con la aplicación de la regla fiscal, se pueda disminuir sustancialmente el déficit fiscal, que se estima que cerró en 2018 con un 7,2% y el nivel de endeudamiento, que por primera vez en más de una década el Presupuesto Nacional de 2019 se financió con más recursos de colocación de títulos de la deuda que con ingresos corrientes. Lo que implica que recursos de la deuda se aplican a financiar gasto corriente.

CAPÍTULO III. MARCO METODOLÓGICO.

El presente marco metodológico es el resultado de la aplicación sistemática y lógica de los conceptos y fundamentos expuestos en el marco teórico, como tal describe los mecanismos utilizados para el análisis del problema de investigación planteado en este proyecto.

En este capítulo se define el enfoque de investigación y su alcance, los sujetos y fuentes de información, los instrumentos y técnicas de recolección de datos, y finalmente, la definición, operacionalización e instrumentalización de las variables de investigación.

La investigación surge o resulta de la postulación de un problema, mismo que al ponerse en desarrollo aumentara el conocimiento y la información de algo que no conocemos. “La investigación es un conjunto de procesos sistemáticos, críticos y empíricos que se aplican al estudio de un fenómeno o problema” (Hernandez, 2018, p.37). A su vez la investigación es más que todo buscar o tratar de construir respuestas a un problema específico.

Enfoque de la investigación.

En la actualidad, existen tres posibles enfoques mediante los cuales se pueden resolver problemas de investigación, cada uno de ellos, con una naturaleza y unas características que le son propias en este trabajo de investigación estaremos realizando el mixto.

El primero de ellos es el enfoque cuantitativo, según Hernández (2018) “lo define como un conjunto de procesos organizado de manera secuencial para comprobar ciertas suposiciones”. Según el autor, en este enfoque, cada fase precede a la siguiente y no se puede eludir pasos, el orden es riguroso, aunque en determinadas circunstancias se puede redefinir alguna etapa. De manera resumida, el proceso parte de una idea que se delimita, luego se generan objetivos y preguntas de investigación, se revisa la literatura y se construye un marco teórico. De las preguntas se derivan las hipótesis y se definen variables. Luego se trazan un plan para probar las hipótesis planteadas, se seleccionan casos o unidades para medir en estas las variables en un contexto específico, se analizan y vinculan las mediciones obtenidas utilizando métodos estadísticos, y se extrae una serie de conclusiones respecto de las hipótesis.

De esta definición se pueden extraer dos conceptos que son propios del enfoque cuantitativo: “es un proceso secuencial y usa de métodos estadísticos. El enfoque cuantitativo es apropiado para estimar las magnitudes u ocurrencia de los fenómenos y probar hipótesis”. (Hernández, 2018, p. 14)

Algunas de las características esenciales del enfoque cuantitativo son:

1. Busca la mayor objetividad posible en todo el proceso.
2. Sigue un patrón predecible y estructurado y las decisiones críticas sobre los métodos se toman antes de recolectar los datos.
3. Pretende generalizar los resultados de la muestra un universo mayor, que es la población.
4. Busca regularidades y relaciones causales entre las variables para describir, explicar y predecir los fenómenos investigados.
5. Contribuye a la generación de conocimiento si los datos generados poseen los estándares de validez y confiabilidad deseados.
6. Usa el razonamiento deductivo, partiendo de la teoría, va de lo general a lo particular.
7. Identifica leyes universales y causales.
8. Busca conocer el fenómeno estudiado tal y como es, las hipótesis deben ajustarse a la realidad y, si no coinciden, lo que debe cambiar son las hipótesis.

El segundo enfoque es el cualitativo. Este enfoque también estudia fenómenos de manera sistemática, no obstante, en lugar de comenzar con una teoría y luego verificarla en la realidad, el investigador comienza el proceso examinando los hechos y revisando los estudios previos, ambas acciones de manera simultánea, a fin de generar una teoría que sea consistente con lo que está observando que ocurre. (Hernández, 2014 p. 11).

El autor Hernández (2018 p. 12) “describe que, al igual que en el enfoque cuantitativo, el proceso se inicia con el planteo de un problema de investigación”, aunque de manera menos específica, ya que el problema va enfocándose paulatinamente, en el sentido de que la metodología se va construyendo de acuerdo con el contexto y los eventos que ocurren conforme se desarrolla el estudio. Así, el autor señala que las investigaciones cualitativas suelen producir preguntas antes, durante o después de la recolección y análisis de los datos. La acción indagatoria se mueve de

manera dinámica entre los hechos y su interpretación, y resulta un proceso más bien iterativo y recurrente en el que la secuencia no siempre es la misma, puede variar en cada estudio.

De la misma manera, la revisión inicial de la literatura puede complementarse en cualquier etapa del estudio y apoyar desde el planteamiento del problema hasta la elaboración del reporte de resultados. Finalmente, en cuanto a la metodología, la inmersión inicial en el campo implica sensibilizarse con el ambiente o entorno en el cual se llevará a cabo el estudio, identificar informantes que aporten datos y guíen al investigador por el lugar, adentrarse y compenetrarse con la situación de investigación, además de verificar la factibilidad del estudio. Una peculiaridad del proceso cualitativo consiste en que la muestra, la recolección y el análisis son fases que se realizan prácticamente de manera simultánea y van influyéndose entre sí.

El enfoque cualitativo se aplica a situaciones en las que se pretende comprender fenómenos desde la perspectiva de quienes los viven y cuando se buscan patrones y diferencias en estas experiencias y su significado.

Entre las características esenciales del enfoque cualitativo Hernández (2018 p. 21) señala las siguientes:

1. Plantea un problema, pero no sigue un proceso preestablecido con claridad.
2. Predomina el razonamiento inductivo, dirigiéndose de lo particular a lo general.
3. El proceso de indagación es más flexible y se desplaza entre la experiencia, la acción y los resultados, por una parte; y el desarrollo de la teoría, por la otra.
4. No se prueban hipótesis, sino que se generan durante el proceso y van refinándose conforme se recaban más datos; son un resultado del estudio.
5. Es naturalista porque estudia a los casos en sus contextos o ambientes naturales y en su cotidianidad y porque los eventos se analizan tal y como sucedieron.
6. Es interpretativo pues pretende encontrar sentido a los fenómenos y hechos en función de los significados que las personas les otorguen. No solamente se registran sucesos objetivos.
7. La realidad se define a través de las interpretaciones de los participantes y del investigador respecto de sus propias realidades.

8. Introduce y recopila información sobre las percepciones, emociones, prioridades, vivencias, significados y cualidades de los participantes, y construye el conocimiento, siempre consciente de que es parte del fenómeno analizado.
9. Se basa en métodos de recolección de datos no estandarizados al inicio ni completamente predeterminados. Utiliza con flexibilidad y de acuerdo con las necesidades del estudio técnicas para recabar información, como la revisión de documentos, observación no completamente estructurada, entrevistas en profundidad, grupos de enfoque, registro de historias de vida y evaluación de experiencias individuales y compartidas.
10. Produce datos y resultados en forma de notas, diagramas, mapas para generar descripciones bastante detalladas.
11. Extrae significado de los datos y no necesita reducirlos a números ni analizarlos estadísticamente, aunque el conteo de regularidades y diferencias puede utilizarse para fortalecer el análisis.
12. No pretende generalizar de manera probabilística los resultados a poblaciones más amplias ni obtener necesariamente muestras representativas; incluso en ocasiones no buscan que las investigaciones se repliquen.

Finalmente, se encuentra el enfoque mixto, que integra los métodos cuantitativo y cualitativo en un estudio, buscando una interacción y potenciación de ambos enfoques. De acuerdo con Hernández (2018)

el enfoque mixto representa un conjunto de procesos sistemáticos, empíricos y críticos de investigación e implica la recolección y el análisis de datos tanto cuantitativos como cualitativos, así como su integración y discusión conjunta, para realizar inferencias producto de toda la información recabada y lograr un mayor entendimiento del fenómeno bajo estudio. Los métodos mixtos pueden implementarse de acuerdo con diversas secuencias. A veces lo cuantitativo precede a lo cualitativo, en otras ocasiones lo cualitativo es primero; también pueden desarrollarse de manera simultánea o en paralelo, e incluso es factible fusionarlos desde el inicio y a lo largo de todo el proceso de investigación. (p. 24)

La investigación cualitativa es una herramienta muy valiosa para comprender fenómenos y aplicarlos en cualquier profesión. Este es el caso de este trabajo de investigación en el cual se utiliza el enfoque cualitativo para el abordaje de los objetivos de investigación planteados. Ello es

así porque tanto el objeto de estudio, el problema de investigación, la pregunta que se pretende responder, requieren de un enfoque centrado en el sujeto, sus cualidades y su contexto y de métodos de análisis no estadísticos. En este sentido, tal como lo expresa Hernández (2018)

la información que puede resultar útil para cumplir con un objetivo de investigación puede venir de las personas involucradas en los procesos dentro de la empresa, por ello, es posible reunir esta información hablando con ellas, pero también se puede hacer uso de la investigación cualitativa con el fin de sistematizarla y profundizarla, y sobre todo de responder a los porqués. Esta herramienta proporciona un panorama completo y detallado de lo que piensan todos en la empresa y facilita que las recomendaciones concretas sean más realistas y pertinentes.

Alcance de la investigación

El alcance de una investigación puede ser clasificado según cuatro tipos: exploratorio, descriptivo, correlacional y explicativo. Esta clasificación es muy importante ya que de ella depende la definición de la estrategia de investigación que se seguirá. Según Hernández (1995) explica que un estudio exploratorio

se efectúa cuando el objetivo de la investigación es examinar un tema o problema poco estudiado o que no ha sido abordado antes; por su parte, un estudio descriptivo cuando busca especificar las propiedades importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis; por otro lado, un estudio correlacional tiene como propósito medir el grado de relación que existe entre dos o más conceptos o variables; finalmente, un estudio explicativo está dirigido a responder a las causas de los eventos físicos y sociales, centrándose en el porqué de la ocurrencia de un fenómeno y sus condiciones. (p. 132)

Es importante mencionar que las investigaciones pueden incluir estos distintos alcances dependiendo de las etapas de su desarrollo. También, una investigación puede comenzar como exploratoria, luego ser descriptiva y correlacional, y finalmente terminar como explicativa.

El alcance dado a este trabajo de investigación es exploratorio y descriptivo. Exploratorio, por cuanto como resultado de la revisión bibliográfica se llegó a la conclusión de que en el ámbito

internacional la temática del control interno en procesos de tesorería sobre ventas digitales es de reciente investigación y aplicación, contando con escasas referencias teóricas y prácticas respecto al tema de estudio. Adicionalmente, en el ámbito nacional no se encontraron referencias a procesos de control interno en tesorería como tal sino a enfoques que pueden ser asimilables a ella. Y descriptivo, por cuanto el objetivo de la investigación es describir la ocurrencia y el comportamiento de una serie de variables presentes en una empresa en particular con el objetivo de recabar información que permita realizar un diagnóstico de situación, detectar desviaciones y proponer posibles soluciones.

Sujetos y fuentes de investigación.

Cuando en una investigación se hace referencia a los sujetos u objetos de estudio el foco de interés está puesto en quienes van a ser medidos. Definir este aspecto depende del problema a investigar y de los objetivos de la investigación.

En la presente investigación la población es la empresa Florida Retail tiendas de conveniencia Musí.

La población que va a ser estudiada está compuesta por el personal de las tiendas. La muestra se puede categorizar principalmente en dos grandes ramas: las muestras probabilísticas, todos los elementos de la población tienen la misma probabilidad de ser elegidos, mientras que, en las no probabilísticas la elección de los elementos no depende de la probabilidad, sino del criterio del investigador.

Dentro de esas dos grandes ramas, existen diferentes tipos de muestras, ya sean aleatorias, a juicio o por conveniencia.

En el caso del presente trabajo de investigación se optó por una muestra por conveniencia que comprende a 20 administradores de tiendas que componen parte del proceso de control, 3 personas que trabajan en el área de estudio de tesorería, a saber, el jefe y 2 asistentes, y, adicionalmente a los 4 supervisores de operaciones de tiendas.

El muestreo por conveniencia es una técnica de muestreo no probabilístico y no aleatorio. El criterio de selección está dado por la facilidad de acceso y la disponibilidad de las personas en un momento dado, independientemente de que esta muestra sea representativa o no de la población.

Fuentes de información.

En cuanto a las fuentes de información pueden ser de muy diverso tipo y pueden aportar datos fidedignos a la investigación. Las fuentes de información se pueden clasificar en:

1. Primarias: las fuentes primarias son aquellas más cercanas posible al evento que se investiga. En este grupo se utilizaron, por ejemplo, libros, artículos de publicaciones periódicas o de revistas científicas, monografías, tesis, entre otros.
2. Secundarias: las fuentes secundarias se basan en las primarias y les dan algún tipo de tratamiento, como puede ser síntesis, análisis o interpretación. Se pueden citar como ejemplos comentarios de libros y otros documentos especializados.
3. Terciarias: se trata de aquellas que recopilan y comentan las fuentes primarias y/o secundarias, por ejemplo, catálogos de libros, directorios y guías de índices.

La mayoría de las investigaciones suelen combinar los tres tipos de fuentes. En este proyecto de investigación se han utilizado como fuentes de información libros, artículos de revistas científicas, tesis académicas e informes gubernamentales.

Instrumentos o Técnicas de Investigación

Dado que el presente trabajo de investigación es de enfoque mixto por que busca determinar en calidad de características y porcentajes que tanto el departamento de tesorería Florida Retail cuenta con una adecuada gestión de control interno de las transacciones de cuentas por cobrar y pagar a las plataformas de ventas digitales. Dentro del enfoque mixto se utilizará la metodología cualitativa y cuantitativa. “La meta de la esta investigación mixta no es reemplazar a la investigación cuantitativa ni a la investigación cualitativa, sino utilizar las fortalezas de ambos tipos de indagación, combinándolas y tratando de minimizar sus debilidades potenciales” (Hernández, 2017, p.535), es el propio investigador quien actúa como el instrumento de recolección de datos, aplicando diferentes técnicas en función de los objetivos específicos planteados. En el presente trabajo de investigación se utilizan los siguientes instrumentos:

1. Cuestionario.
2. Matriz de análisis.
3. Entrevistas

4. Documentos.

Tabla 13. *Instrumentos o Técnicas de Investigación.*

Instrumento o técnica de investigación	Instrumentos
Cuestionario	Preguntas abiertas o cerradas.
Matriz de análisis	Observación de las unidades de estudio.
Entrevistas	Preguntas estructuradas.
Documentos	Registra acontecimientos simultáneos con ocurrencia espontánea.

Fuente: Elaboración propia (2021)

Variables de la investigación.

Las variables de la investigación son las características y propiedades cuantitativas o cualitativas de un objeto o fenómeno que adquieren distintos valores, o sea, varían respecto a las unidades de observación. Por ejemplo, la variable sexo puede tomar dos valores: femenino y masculino. (Hernández, 2017, p. 32)

Variable 1. Conocer la situación actual de la modalidad *delivery* en la empresa florida Retail tiendas de conveniencia musí en cuanto a la utilización de pagos por medio de plataformas digitales.

1. *Definición conceptual:* El *delivery* nace como una necesidad de ventas ante la llegada del virus la cadena de tiendas se vio en la necesidad de incursionar en ventas bajo esta modalidad para mejorar sus indicadores de presupuesto de ventas ya que con las directrices de cierres y la reducción de horarios las tiendas se vieron muy afectadas en ventas por eso nacen la relación con las empresas de plataformas digitales.
2. *Definición operativa:* esta variable permite describir, analizar y evaluar de manera global y particular los procesos administrativos, operativos y de control, de la empresa, con un criterio sistémico, por medio de la evaluación para conocer cómo se está manejando el proceso de las conciliaciones de cuentas por pagar y cuentas por cobrar de acuerdo a las normativas.

3. *Definición instrumental:* el instrumento aplicable en esta variable de estudio es el Cuestionario de diagnóstico y evaluación empresarial.

Variable 2. Documentar la normativa de control interno y la normativa emitida por parte del Ministerio de Industria y Comercio, sobre control de plataformas digitales *delivery*.

1. *Definición conceptual:* En vista del estado actual de emergencia debido al incremento de contagios por la pandemia del Covid-19 en el 2020 en nuestro país y la situación ha motivado a las autoridades del Gobierno a aplicar medidas sanitarias cada vez más rigurosas para los ciudadanos, entre estas para la restricción vehicular, el cierre temporal de negocios, la disminución de horarios de atención al público y el incremento del teletrabajo.

En ese sentido, los ciudadanos se han visto limitados a realizar muchas de sus gestiones diarias en el comercio o en otros establecimientos, razón por la que se ha expandido el uso de los Servicios Express o compras por medio de plataformas digitales o apps como un mecanismo para el consumo de bienes y alimentos, entre otros, considerando que este tipo de servicios brinda un valor agregado que se refleja en la condición de no desplazarse a los centros de compras y recibir los pedidos en la comodidad del hogar. En seguimiento a esta situación, el Ministerio de Economía, Industria y Comercio a través del Departamento de Verificación de Mercado de la Dirección de Calidad, ha visto la necesidad de realizar un sondeo de precios y de características de algunos de los servicios de ventas digitales ofrecidos en el mercado, a través de diferentes plataformas virtuales y de diferentes comercios. Esto con el fin de brindar información a la población que le sea de utilidad, al utilizar esta modalidad de compra bajo la contratación de este tipo de servicios. (MEIC DCAL-DVM-INF-028-2020) En Costa Rica, la legislación emitida para regular el comercio electrónico es poca.

Por lo tanto, las leyes vigentes son interpretadas, integradas o aplicadas por analogía, de manera que 102 Dirección General de Aduanas, Directriz número DIR-ONVVA-004-2009 del 18 de diciembre de 2009 74 se puedan usar en la realidad jurídica de las relaciones contractuales que se realizan por medios electrónicos.

El Código Civil es la norma de aplicación supletoria por excelencia, para las actividades de comercio. De esta ley se obtiene las normas generales para la integración, interpretación o aplicación por analogía de las normas actuales, para su aplicación al e-commerce. Con respecto a la integración de las normas, el Código instituye lo siguiente: "Artículo 1º- Las fuentes escritas del ordenamiento jurídico privado costarricense son la Constitución, los tratados internacionales debidamente aprobados, ratificados y publicados, y la ley.

La costumbre, los usos y los principios generales de Derecho son fuentes no escritas del ordenamiento jurídico privado y servirán para interpretar, delimitar e integrar las fuentes escritas del ordenamiento jurídico". La iniciativa denominada "*Ley para la regulación de las comisiones cobradas por las plataformas digitales de servicios de reparto*", presentada el 10 de agosto de 2020 por la diputada Paola Vega, busca proteger al sector comercial de las comisiones abusivas que cobran las plataformas digitales de servicios de reparto, según los autores del proyecto legislativo.

El marco normativo aplicable al sujeto obligado es el que incluye leyes, códigos, reglamentos, decretos de creación, manuales administrativos, reglas de operación, criterios, políticas, entre otros. (*World Compliance Association, 2021*)

La ley 8292 control interno ha sido reconocido como una herramienta para que la administración de todo tipo de organización obtenga una seguridad razonable sobre el cumplimiento de los objetivos institucionales y esté en capacidad de informar sobre su gestión a las personas interesadas en ella. En la Administración Pública y privada la ley aplica para el ciudadano, esa gestión debe regirse por los principios constitucionales y legales vigentes; además, la rendición de cuentas correspondiente tiene como destinatario último a la ciudadanía considerada de manera integral, pues las instituciones se crean para satisfacer necesidades de la colectividad, la cual tiene el poder supremo en una sociedad democrática.

El control interno se perfila como un mecanismo idóneo para apoyar los esfuerzos de las instituciones con miras a garantizar razonablemente la observancia de esos principios y la adecuada rendición de cuentas. En ese ámbito, el concepto de control interno y su utilidad para guiar las operaciones ha ido calando paulatinamente, integrándose en los procesos y en la cultura de las entidades y los órganos públicos y privados. Es notorio que los jefes y los titulares subordinados han reconocido su responsabilidad por establecer, mantener,

perfeccionar y evaluar el sistema de control interno, así como por emprender las medidas necesarias para garantizar razonablemente su efectivo funcionamiento.

2. *Definición operativa:* esta variable permite verificar como esta aplicando la empresa la normativa de las plataformas digitales en Costa Rica.
3. *Definición instrumental:* el instrumento aplicable en esta variable es la Matriz de análisis de los estados de cuentas por pagar y cuentas por cobrar (2019-2020) y el cuestionario a los administradores de tiendas, verificación de documentos.

Variable 3. Caracterizar el proceso del pago de comisiones sobre los pagos de cuentas por pagar y cobrar de plataformas digitales.

1. *Definición conceptual:* Con la puesta en marche de las ventas digitales la compañía no contaba con un sobre claro del cómo manejar esta modalidad se dio en un momento donde las ventas estaban muy afectadas y se necesitaba migrar a una modalidad virtual o digital del cual no se cuenta con experiencia ni histórico de procesos a nivel de control ni en el área financiera todo se dio por una necesidad de momento que llevo para quedarse y al día de hoy no se cuenta con un proceso que se documentó un manejo adecuado de las transacciones y no hay una definición clara del proceso de control sobre las conciliaciones de cuentas por pagar y cobrar .
2. *Definición operativa:* esta variable permite asegurar a la empresa que se cumple la legalidad, sobre el cobro y pago de comisiones de acuerdo con las regulaciones que hay en el país.
3. *Definición instrumental:* el instrumento aplicable en esta variable es la Matriz de análisis de cumplimiento normativo y la entrevista a los asistentes del departamento de tesorería y revisión de documentos.

Variable 4. Proponer la estructura del control interno en el departamento de tesorería de tiendas musi sobre el cobro y pago de comisiones de plataformas digitales.

1. *Definición conceptual:* el sistema de control interno es un proceso llevado a cabo por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la

- consecución de objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento. (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway, 2013*)
2. *Definición operativa:* esta variable permite el resguardo de los recursos de la organización para evitar pérdidas por fraude o negligencia y la detección de las desviaciones que se presentan y que pueden afectar el cumplimiento de los objetivos de esta.
 3. *Definición instrumental:* el instrumento aplicable en esta variable es el Cuestionario de control interno y flujo de cuentas por cobrar.

Tabla 14. *Definición, operacionalización e instrumentalización de las variables de investigación.*

Objetivo específico	Variable de estudio	Definición conceptual	Indicadores	Definición instrumental
Conocer la realidad de la modalidad ventas digitales empresa florida tiendas musi en cuanto a la utilización de pagos por medio de plataformas digitales.	Realidad empresarial desde los componentes del control interno.	Es la descripción de cómo operan los componentes del control interno y de auditoría en el departamento de tesorería de tiendas musi.	Diagnóstico del cumplimiento los componentes de control interno y de auditoría, entre estos, información financiera, cumplimiento normativo, gestión de la administración y sistema de control interno.	Cuestionario de diagnóstico y entrevistas.
Documentar la normativa del control interno y la normativa emitida por parte del Ministerio de industria y Comercio, sobre el	Cumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en los estados de cuentas por cobrar y cuentas por pagar para los periodos 2019 y 2020	Es la verificación de la presentación razonables de los estados contables de la empresa	Elaboración de las cuentas por cobrar y pagar de acuerdo a las NIIF.	Matriz de análisis y documentos.
Control de plataformas digitales como	Marcos normativos aplicables a la	Es la verificación de las normas de cumplimiento obligatorio y las	Conocer los marcos normativos	Matriz de análisis de cumplimiento

delivery en Costa Rica.	compañía en estudio. Grado de eficiencia, eficacia y efectividad en la gestión administrativa.	normas internas de la empresa. Es el nivel de eficiencia, eficacia y efectividad esperado y/o alcanzado por la empresa en un período de tiempo determinado.	aplicables a la compañía. Correcta gestión administración.	normativo y documentos. Cuestionario de diagnóstico y evaluación empresarial. Cuestionario de los colaboradores referente al proceso
Evaluar el sistema de control interno de la empresa y caracterizar el proceso de pagos a las plataformas digitales.	Sistema de control interno	Es un conjunto de personas, áreas funcionales y acciones orientadas a la consecución de objetivos operacionales, de información y de cumplimiento con el fin de resguardar los activos de la empresa y detectar desviaciones.	Conocer el funcionamiento del Sistema de control interno.	Cuestionario de control interno y documentos.
Proponer la estructura del control interno al departamento de tesorería de tiendas musi sobre el cobro y pago de comisiones a plataformas digitales.	Mejoramiento de los resultados financieros de la empresa	Es el conjunto de acciones propuestas con el fin de alcanzar una mejora en el desempeño empresarial.	Alcance de nivel adecuado de desempeño garantizando el cumplimiento de marcos normativos aplicables.	Cuestionario de control interno y documentos.

Fuente: Elaboración propia. (2021)

CAPÍTULO IV. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS.

Este capítulo presentará los resultados obtenidos mediante la aplicación de instrumentos tanto del enfoque cualitativo como cuantitativo para lograr el enfoque mixto que fue el que se utilizó en esta investigación, por lo tanto, el análisis y la interpretación de los datos obtenidos se realizó mediante la recopilación y organización de la información por medio de cuadros y esquemas, estos últimos se utilizan como guía en la búsqueda de esclarecer la realidad tiendas de conveniencia Musi en cuanto a la implementación de un control interno para los procesos de conciliaciones de cuentas por pagar y cobrar de las plataformas *delivery*. Asimismo, los datos recopilados mediante la aplicación de los instrumentos mencionados anteriormente serán utilizados en el capítulo posterior, por lo cual serán de carácter indispensable en la elaboración las conclusiones y recomendaciones.

Cabe mencionar que los datos se recolectaron mediante la aplicación de técnicas y herramientas determinadas por el tipo de investigación, con el fin de garantizar la veracidad y confiabilidad de la información; a continuación, se presenta el análisis de los resultados.

1. Conocer la situación actual de la modalidad *delivery* en la empresa florida Retail tiendas de conveniencia Musi en cuanto a la utilización de pagos por medio de plataformas digitales.

El análisis de los datos obtenidos por medio de este instrumento se realiza desde dos perspectivas: la primera, usando las dimensiones contempladas en el cuestionario, lo cual permite obtener una visión holística de la empresa; y la segunda, vinculando estas dimensiones con la variable de investigación que se pretende medir. Respecto a esta segunda perspectiva, es importante señalar que los instrumentos aplicados en las demás variables de estudio aportan los datos que complementan este instrumento y permiten profundizar el análisis en cuanto al componente de las ventas digitales en la empresa y en la utilización de pagos por medio de

plataformas digitales de las 50 tiendas solo 35 tienen el servicio de ventas por plataformas *delivery* es decir el 85% de las tiendas el otro 15% no prestan este servicio o modalidad de ventas digitales.

Los entrevistados expresaron que en las tiendas de conveniencia Musi. Se utiliza un formato que empezó a utilizar con la llegada de la pandemia lo que obligó a un cambio paradigmático y nuevos conocimientos con la finalidad de mantenerse a flote con sus ventas, como lo indicó el jefe del área de valores y sus dos asistentes con anterioridad, la puesta en marcha de las ventas digitales por medio de plataformas *delivery* se debió a nuevas necesidades de consumo. La nueva estrategia de ventas digitales vino a revolucionar el área financiero contable ya que no se estaba preparado para una nueva estrategia de venta,

Además los entrevistados expresan que la empresa no cuenta con documentos escritos donde estén plasmados un procedimiento de cómo se trabajan las conciliaciones de cuentas por pagar y cuentas por cobrar de plataformas digitales, hoy se trabaja solo con un proceso que se comunicó a las tiendas de cómo se deben enviar los reportes y como realizar los cierres hoy en día hay una gran oportunidad para mejorar y estandarizar por medio de un proceso de control interno la aplicación de los procesos de ventas digitales y los cierres de las transacciones para poder realizar las conciliaciones desde el área de valores que garantice una confiabilidad al proceso, el esquema que presenta el área de valores es claro y se aplica pero no se hace bajo un procedimiento establecido y amparado como lo indica la Ley 8292 de Control Interno.

Continuando con el análisis, en la dimensión relacionada con proceso y el contrato con las plataformas *delivery* se puede observar que si existen contratos con las empresas de plataformas dichos contratos son validados por el departamento legal de la compañía donde se estipulan las condiciones generales de pago de las comisiones por transacciones y especificaciones generales dichos contratos se adjuntan como anexos a la investigación, de los entrevistados el 100% conoce que existe un contrato y validado por el departamento legal sin ningún marco de referencia en la parte técnica de los procesos de conciliaciones.

Además, se aplicó el cuestionario Relacionado con lo anterior, se observa que el proceso de control interno es de conocimiento, pero no de aplicación el 67% indica conocer la ley pero un 33% de los entrevistados no lo conoce es importante mencionar que esta ley es fundamental en el desarrollo de la propuesta ya que al día de hoy hay muchas diferencias en cuanto a las conciliaciones de las cuentas por pagar y cuentas por cobrar donde hay reclamos por parte de los operadores de las plataformas.

En cuanto a la aplicación de la NIC 1 sobre los estados financieros el 100% conocen de la norma pero no la trabajan, hay una oportunidad en cuanto a capacitación para un mejor abordaje de esta norma tan importante en el área financiera solo el gerente financiero la conoce al detalle, La NIC 18 de ingresos de igual manera el gerente financiero la conoce y la aplica sim embargo sus asistentes no la conocen se recomienda un mejor abordaje que esta norma para una aplicación más veras en cuanto a los ingresos, referente al a NIF 16 la de contratos solo el gerente financiero la conoce al detalle sus asistentes no la conocen, en términos generales la empresa ha incorporado los cambios tecnológicos recientes, como factura electrónica, firma digital, entre otros, y, en función de ello, ha realizado las adecuaciones organizativas necesarias; además, destina los recursos necesarios para la formación continua de su personal fundamentalmente en lo que respecta a la mejora continua de herramientas digitales, pero en el marco normativo de las normas Internacionales de contabilidad y de información financiera se nota que hay una gran oportunidad de capacitación y conocimiento para el personal del área financiera. Adicionalmente, el uso de las nuevas tecnologías de información y una correcta aplicación de las normas le permite a la empresa reducir costos y reducir el riesgo de mal manejo de los recursos evitando perdidas o desviaciones de fondos por no tener un procedimiento que permita la correcta aplicación de la ley 8292 y la aplicación de las normas.

En lo que respecta a la nueva modalidad de ventas digitales por medio de plataformas se evidencia que la empresa a nivel de sistemas si tiene claridad del proceso pero a nivel de las conciliaciones tienen una gran oportunidad de mejora en cuanto a los procesos de control interno y la correcta aplicación de las normas internacionales de contabilidad en lo atinente a los procesos estratégicos, clave y de soporte de la actividad que desarrolla, incorporando la ley 8292 necesarias

para garantizar una correcta aplicación de los procedimientos de control, para buscar una diferenciación y efectividad en el proceso de las cuentas por pagar y cuentas por cobrar.

La empresa inicio a trabajar con ventas digitales en el 2020 con la llegada de la pandemia

Tabla 15. *Cantidad de tiendas con ventas delivery.*

Criterio	Relativo	Absoluto
Tiendas sin ventas delivery.	15%	15
Tiendas con ventas delivery.	85%	35
Total	100%	50

Fuente: Elaboración propia (2021)

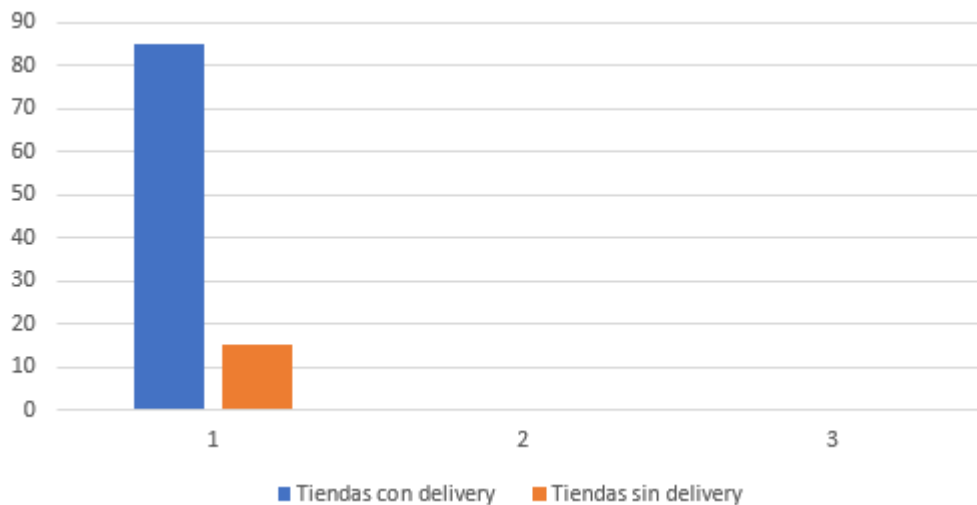


Gráfico 1. Ventas delivery.

Fuente: Elaboración propia. (2021)

En el grafico vemos que del total de tiendas de conveniencia Musi 50 tiendas solo 35 tiendas ósea el 85% cuentan con el servicio de ventas digitales y el otro grupo de tiendas 15 que representan el 15% no ofrecen el servicio esto se debe a que por diferentes zonas donde están ubicadas por parte de las plataformas no ofrecen el servicio por ser zonas de alto perfil de peligro las plataformas no exponen a su personal a estas zonas.

2. Documentar la normativa de control interno y la normativa emitida por parte del Ministerio de Industria y Comercio, sobre el control de plataformas digitales *delivery*.

Tabla 16. *Entrevista al jefe Departamento de Valores.*

Preguntas	Respuestas jefe de Valores
¿Puesto que desempeña?	Contador general.
Según su criterio, qué concepto y qué importancia merece la implementación de la ley 8292 sobre el control interno al proceso de conciliaciones bancarias de las cuentas por pagar y cobrar de plataformas <i>delivery</i> , ¿traería beneficios a las tiendas de conveniencia Musi?	Es correcto, requiere un control que nos genere confiabilidad y seguridad a nivel del departamento y a nivel gerencial y minimizar riesgo de fugas o malversación de dineros.
Considera que la implementación de la ley 8292 de control interno ¿Aportará una mayor transparencia sobre los activos y pasivos?	Totalmente nos va a generar seguridad y más orden en las conciliaciones.
¿se podría medir la oportunidad que representa la implementación de la ley 8292 en términos contables?	La oportunidad será muy positiva como le repito esto va a generar veracidad de la información y llevar un mejor control de las cuentas.
¿La aplicación de la nueva ley 8292 tendrá un impacto en las políticas contables, procesos y controles internos que ya posee la empresa?	Es correcto, y estamos ya deseando implementarla.
¿Será un problema aplicar esta nueva propuesta a los procesos a los que hoy implementan a nivel de sus asistentes para medir y ordenar las conciliaciones?	Esperamos que no, esto viene a facilitar los procesos.
¿Conoce de la ley emitida por el MIEC sobre la regulación de plataformas digitales?	Si la vi, pero viene más para los operadores o dueños de las plataformas regula el cobro de comisiones.
¿A nivel interno la nueva regulación del MEIC afecta en cuanto al cobro y pago de comisiones?	Las comisiones que cobrar las plataformas están reguladas bajo esta indicación del MEIC eso me indicaron los ejecutivos de las plataformas.
¿Ha recibido capacitación sobre la aplicación de la Ley 8292?	No
¿El plan de cuentas cobrar y cuentas por pagar de comisiones de plataformas digitales está amparado bajo la NIC 18 de ingresos?	Estoy trabajando en una actualización para estos temas de NIIF y NIC y otros solicitados por parte de la Gerencia financiera.

Fuente: Elaboración propia. (2021)

Tabla 17. *Conocimiento nueva regulación MEIC sobre plataformas digitales.*

Criterio	Relativo	Absoluto
Si	10%	1
No	90%	3
No Sabe/ No responde	0%	0
Total	100%	3

Fuente: Elaboración propia. (2021)

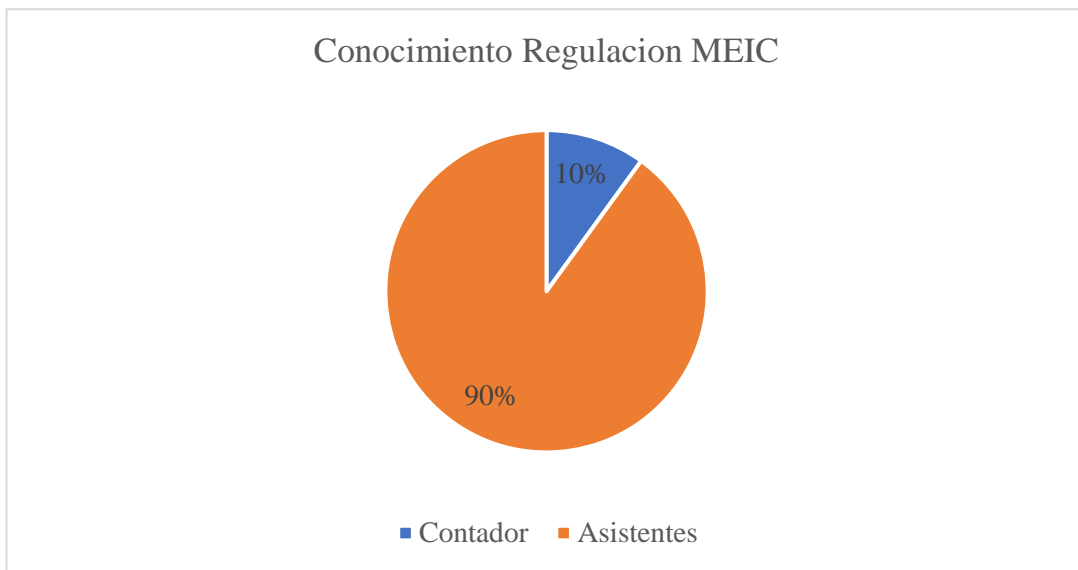


Gráfico 2. Conocimiento regulación MEIC

Fuente: Elaboración propia (2021)

El análisis de los datos obtenidos por medio de este instrumento indica el 90% del personal desconoce sobre la regulación emitida por el Ministerio de Economía Industria y Comercio sobre la ley que regula el cobro de comisiones a las plataformas digitales y solo el jefe de control de valores admite tener conocimiento de la ley esto representa el 10% y el 90% el resto de asistente no conocen sobre la ley de regulación creo que es importante capacitar al personal referente al manejo de la ley y sus regulaciones ya que ellos están manejando el cobro de comisiones.

3. Caracterizar el proceso del pago de comisiones sobre los pagos de cuentas por pagar y cobrar de plataformas digitales.

Con la finalidad de obtener más información del proceso de las ventas digitales se elabora la matriz de análisis por lo cual se entrevistó al responsable de las cuentas por pagar y cuentas por cobrar por lo que se percibe un desconocimiento de los procesos tanto del control interno como las nuevas modalidades se muestra en la tabla x.

Tabla 18. *Matriz de análisis de cumplimiento conciliaciones de Cuentas por pagar y cobrar puntos de venta*

Interrogante					
¿Cumplen las tiendas con la implementación del proceso de conciliaciones cuentas por pagar y cobrar?					
Categoría	Regulación	Parámetro De La Regulación	Cumple		Observación
			Si	No	
Reporte de valores	Control de ventas diarias.	Disposiciones generales, las tiendas al terminar el día deben generar un cierre automático de ventas con las transacciones diarias de las plataformas digitales	X		Las tiendas hacen el reporte de cierre de ventas diarios
	Modalidad de pago tarjeta o contado	Se debe generar un reporte de pagos en tarjetas y pagos de contado		X	Las tiendas no están emitiendo este reporte lo cual dificulta la conciliación del día.
	Procedimiento sobre envío de cierres de ventas plataformas digitales.	Registro de todas las transacciones de ventas diarias según proceso.	X		Las tiendas si envían cierre diario de ventas digitales
	¿La persona encargada de las conciliaciones de cuentas por pagar y cobrar conoce de la ley 8292?	Ella indica que la ha escuchado, pero no la conoce y no se está aplicando se trabaja con un procedimiento interno		X	Si hay una oportunidad de capacitar a la persona que realiza estas funciones es importante la propuesta que van a presentar.

¿Las Conciliaciones se llevan de manera ordenada que facilite realizar esa conciliación con el proveedor de plataformas digitales?	Hay un machote que se generó para control de las conciliaciones que contiene lo básico para el análisis muchas veces no coincide y se debe hacer muy manual.	X	Hay que estandarizar el proceso hoy se hace de manera práctica, pero sin ningún lineamiento del proceso de control interno.
--	--	---	---

Estatutos, manuales y reglamentos de cumplimiento interno	Manuales de procesos sobre las ventas <i>delivery</i>	Obligación de realizar los procesos de conciliaciones de acuerdo con el manual de procesos sobre ventas digitales	X	Hay que mejorarlo tiene muchas debilidades.
---	---	---	---	---

Fuente: Elaboración propia. (2021)

Del análisis de los datos obtenidos, se observa que la empresa no cumple con el marco el normativo señalado, a excepción del contador del área o el jefe de tesorería que, si conocen La Ley De Control Interno 8292, pero no se aplica, pero esto obedece a que en el presente trabajo de investigación se está analizando el conocimiento de las normativas emitidas por parte del MEIC sobre la regulación de plataformas digitales en el país.

Tabla 19. *Proceso conciliaciones cuentas por pagar operadores delivery.*

Criterio	Diferencias	Conciliación lista
Uber eats. Conciliaciones pendientes de enero a mayo2021	25%	75%
Rappi	60%	40%
Pedidos Ya	35%	65%
Total	100%	

Fuente: Elaboración propia(2021)

Como se Observa en el siguiente grafico el proceso de conciliaciones de las cuentas por pagar a los operadores indica que el al día de hoy Uber Eats tiene un 25% de diferencias que están todavía en proceso de conciliación y un 75% ya está conciliado.

Rappi tiene una diferencia en sus conciliaciones del 60% esto ha generado un retraso en los procesos de ambas empresas y muchas horas de trabajo tratando de conciliar las cuentas, solo el 40% se ha podido conciliar y según consta en documentos se les hizo un pago que no se debía realizar y hoy están en proceso de una devolución a nivel contable.

Pedidos Ya anteriormente Glovo tiene un 35% su cuenta conciliada y un 65% con diferencias esta cuenta por el cambio de razón social se ha venido trabajando de manera simultánea para poder conciliar hay una meta que a diciembre las conciliaciones deben estar al 100% este proceso es importante ejecutar el proceso de Control Interno para llevar las conciliaciones al día.

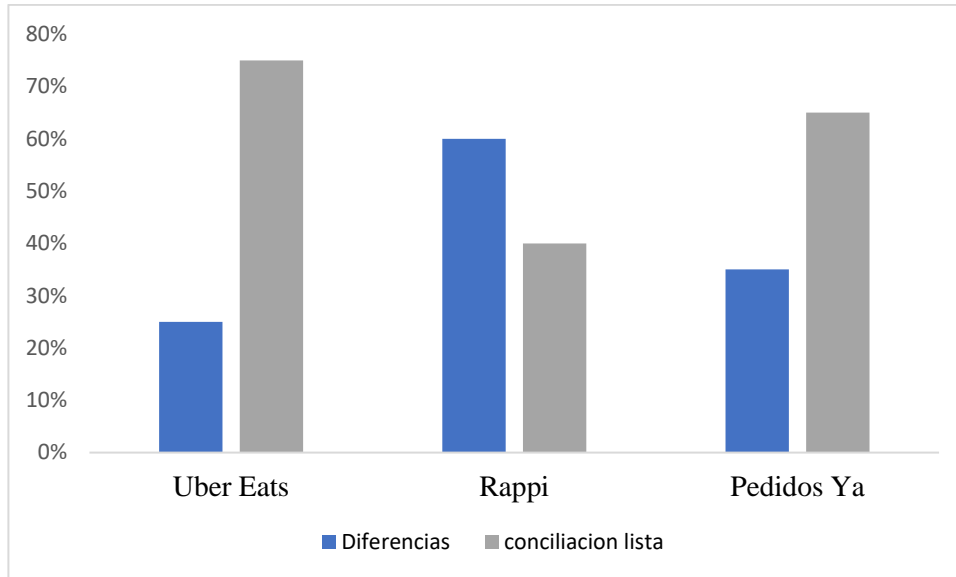


Gráfico 3. Conciliaciones cuentas por pagar

Fuente: Elaboración propia (2021)

4. Proponer la estructura del control interno en el departamento de tesorería de tiendas Musi sobre el cobro y pago de comisiones plataformas digitales.

De acuerdo con las entrevistas aplicadas y al cuestionario a los colaboradores de tiendas Musi se determinó que no hay un conocimiento ni aplicación de control interno como nos indica la normativa existen unos parámetros básicos para la evaluación de este, como se observa en la tabla parámetros y evaluación del control interno se definen niveles de confianza y nivel de riesgo. Y en la tabla de matriz de análisis de control interno se tabularon 70 preguntas que fueron respondidas por administradores, supervisores, asistentes de control de valores y se puede concluir que del componente de ambiente de control interno hay un alto porcentaje de riesgo

Tabla 20. *Parámetros evaluación del control interno.*

Rango valor			Nivel de confianza	Nivel de riesgo
76%	al	100%	Alto	Bajo
51%	al	75%	Moderado	Moderado
15%	al	50%	Bajo	Alto

Fuente: Elaboración propia. (2021)

Tabla 21. *Matriz de análisis del control interno por componente.*

Componentes	Valor total de preguntas	Valor obtenido	%Nivel de confianza	%Nivel de riesgo	Evaluación del riesgo
Ambiente de control	7	17.5	8.75	50%	50% Alto
Evaluación del riesgo	6	15	15	100%	0% Bajo
Actividades de control	6	15	10	67%	33% Moderado
Información y comunicación	5	12.5	12.5	100%	0% Bajo
Supervisión	4	10	8.75	88%	13% Bajo
TOTAL	28	70	55	81%	19% Bajo

Fuente: Elaboración propia. (2021)

Continuando con el análisis de la tabla 21 desde el enfoque de los componentes del control interno, se puede observar que los datos de la empresa arrojan resultados de nivel alto de riesgo en el componente de ambiente de control, esto ocasionado fundamentalmente por aspectos relacionados con la existencia de marcos normativos de aplicación interna, como son el código de conducta, la descripción de puestos, procedimientos internos de gestión y la ausencia de separación del área de tesorería con el área financiera corporativo. Además, se observa un nivel moderado de riesgo en el componente de actividades de control, resultado que se origina en la escasa segregación de funciones incompatibles y en la ausencia de políticas y procedimientos escritos de autorización y aprobación de transacciones, se observa que el componente de evaluación del riesgo, información y comunicación y supervisión, arrojan un nivel de riesgo bajo. Evaluada en su conjunto desde la perspectiva de los componentes del control interno la empresa resulta con un nivel aceptable de confianza y, en consecuencia, un nivel bajo de riesgo.

Desde el enfoque de las áreas clave del control interno, se observa que no hay niveles altos de riesgo. De las áreas que se destacan por su nivel moderado de riesgo se destaca la de compromiso con la competencia, esto originado en aspectos relacionados con la definición de puestos y la actualización periódica de la correspondencia entre las habilidades de los empleados con las descripciones de los puestos. Las otras áreas que evidencian un nivel moderado de riesgo son la participación de los responsables del área financiero, la filosofía de la dirección y el estilo operativo y las políticas y prácticas de recursos humanos. Se encuentran con un nivel bajo de riesgo las áreas de comunicación y cumplimiento de integridad y valores éticos, estructura organizacional y asignación de autoridad y responsabilidad. En términos generales, desde el enfoque de las áreas clave del control interno, la empresa arroja un nivel de confianza aceptable y, por lo tanto, un nivel de riesgo bajo.

Cuando lo analizamos y evaluamos el control interno desde la perspectiva de la operación del negocio desde los puntos de ventas el riesgo es muy alto ya que ellos a nivel operativo no conocen del procedimiento de control interno de 35 encuestados solo 5% conocen de la ley, pero no se aplica en sus funciones y 95% nunca ha escuchado de la ley.

Tabla 22. *Conocimiento ley 8292 administradores tiendas.*

Criterio	Relativo	Absoluto
Si han escuchado de la ley	5%	5
No conocen la ley	95%	30
No Sabe/ No responde	0%	0
Total	100%	35

Fuente: Elaboración propia. (2021)

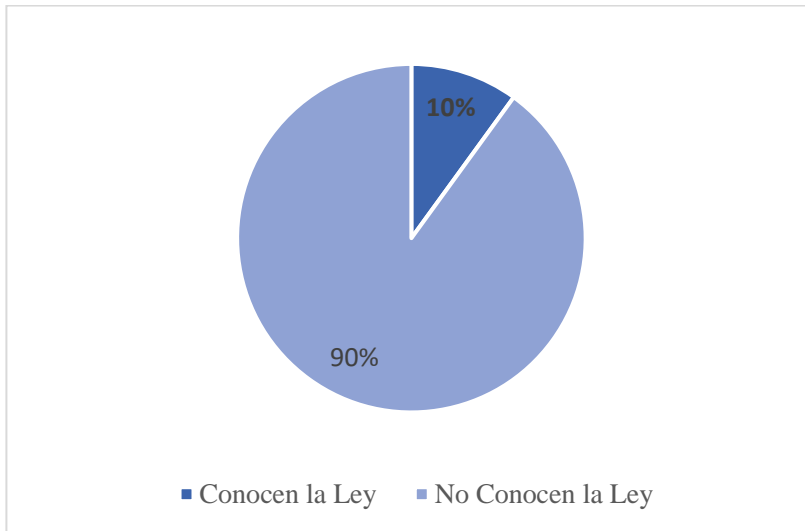


Gráfico 4. Conocimiento ley 8292 en puntos de venta.

Fuente: Elaboración propia (2021)

Lo expuesto anteriormente en el gráfico se denota el no conocimiento de la Ley de Control Interno 8292 de los 50 administradores de las tiendas el 90% indican no saber o no conocer de la Ley, solo el 10% si ha escuchado o conocen de su aplicación.

CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

El presente capítulo se desarrolla de acuerdo con los resultados obtenidos en el capítulo anterior, mismo que se realizó con base en la información obtenida gracias a la aplicación de los instrumentos de investigación.

Por lo tanto, el capítulo establece las conclusiones y se puntualizarán recomendaciones con el fin de evidenciar los puntos de mejora y optimizar la aplicación de la Ley de Control Interno a los procesos de las conciliaciones de cuentas por pagar y cuentas por cobrar del proceso pagos plataformas digitales o *delivery* tiendas de conveniencia Musi.

Conclusiones

A continuación, se desarrollan las conclusiones del presente proyecto de investigación;

1. Tras la realización de este proyecto se visualiza que Tiendas de conveniencia Musi al iniciar a trabajar bajo la modalidad de ventas digitales no se encontraba preparada para poder realizar esta nueva modalidad de ventas en términos de procesos y controles internos por una necesidad de mercado por la llegada de la pandemia ingresaron en un proceso de ventas para alcanzar sus objetivos, pero no se hicieron cambios de control ni procedimientos internos para el proceso.
2. El diagnóstico y evaluación de la realidad empresarial fue el punto de partida para conocer las particularidades de la empresa que incidían en el diseño del control interno en el proceso de ventas digitales no cuenta con los principios básicos que exige la Ley General de Control Interno en nuestro país. Si bien es cierto manejan controles muy básicos pero que no son suficientes para llevar un buen manejo del proceso de ventas digitales tanto a nivel de operaciones como a nivel financiero contable.
3. En los resultados emitidos mediante el instrumento de investigación realizado a los administradores de tiendas se concluye que ellos no están aplicando un procedimiento para el reporte y cierre de transacciones diarios de las ventas en las plataformas digitales todos trabajan de manera diferente el proceso, es desde aquí que se deben emitir procedimientos para evitar diferencias al cierre de mes en las transacciones de las cuentas por cobrar y pagar.

4. Se visualiza que todos los miembros que forman parte del departamento contable de la compañía deben estar capacitados sobre la Ley General de Control Interno 8292, sus características principales, sus principales efectos y aplicaciones de la Ley la compañía y el departamento se verán beneficiados al conocer y aplicar la Ley, finalmente tras el estudio se demuestra un desconocimiento sobre las regulaciones que emitió el MEIC sobre las ventas y plataformas digitales en el país.
5. La evaluación de control para determinar el grado de eficiencia, eficacia y efectividad de la empresa se vio limitada por la ausencia de objetivos planificados, metas cuantificadas e indicadores de seguimiento y control tanto en los administradores, supervisores de tiendas como en el área financiero contable, A pesar de ello, los cuestionarios aplicados demostraron una incongruencia entre las fortalezas de la empresa y las expectativas que las jefatura tienen. En este sentido, se concluye que la utilización de herramientas de control y gestión por parte de la empresa no son suficientes como lo indican los componentes de control interno.
6. La característica fundamental que se consideró al momento de evaluar el control interno fue el tamaño de la empresa. La literatura respecto al control interno parece sugerir la idea de que este es un sistema muy complejo, que requiere del soporte de sistemas informáticos y de grandes inversiones de recursos financieros. No obstante, para este componente se concluye que esto no necesariamente es así, pues depende de las características de la empresa. El control interno es fundamental para la empresa, pero no requiere ser complejo. En este caso es una empresa grande que pertenece a un Corporativo de más de cuatro mil colaboradores que cuentan claramente con su misión, visión, valores, estructura, puestos, procesos, procedimientos, planes y demás, pero esto no significa que el control interno no exista como tal, sino que Tiendas Musi adquiere una forma diferente de modalidad de ventas digitales y no está aplicando el procedimiento de control interno en las conciliaciones de cuentas por pagar y cobrar de las plataformas.
7. Con esto, se determina que el proceso de pago de comisiones sobre los pagos de cuentas por pagar y cobrar de plataformas digitales no cuenta con un claro procedimiento de control desde su aplicación en tiendas, no hay un proceso claro de cómo se deben hacer los cierres en los datafonos o tablet al finalizar la operación diaria cuando se realiza el

instrumento del cuestionario para los administradores todos indican realizar el proceso de diferente manera.

8. Debido a los antecedentes que determinan este estudio donde hay diferencias en los pagos y a la fecha no se han podido llevar a cabo las conciliaciones de las cuentas por pagar y cobrar por la falta un procedimiento de control interno que determina y aplique los componentes tal y como lo determina la Ley de Control Interno. Se determina que hay diferencias en las cuentas por cobrar y pagar desde el 2020 por lo que estas cuentas están con diferencias contables.
9. Una vez aplicado el instrumento para determinar el conocimiento sobre la Ley de Control Interno y sus componentes se deja en evidencias que no se está cumpliendo con la aplicación y el conocimiento básico esto es peligroso para la compañía por que como se determina en las conciliaciones hay dineros que al día de hoy no se sabe dónde están o si fueron mal aplicados ejemplo se determinó un pago doble a una de las plataformas por el mal manejo de las conciliaciones lo que pone un claro riesgo de mal manejo de fondos .
10. Finalmente, después de haber aplicado los instrumentos de medición de las variables de estudio, de la recolección de datos y de su análisis, se concluye que hay un gran desconocimiento de la Ley General de Control Interno para poder llevar una buena gestión administrativa y financiera tal y como lo dicta la ley , por ello, se concluye que el presente trabajo de investigación representa un punto de partida para una empresa joven con aspiraciones de crecimiento y aperturas de más tiendas ante un mundo de digitalización y enfrentar retos de competitividad.

Recomendaciones

A continuación, se desarrollan las recomendaciones del presente proyecto de investigación;

1. Aplicación inmediata de la Ley General de Control Interno 8292 a la empresa con el fin de garantizar un control eficiente de los procesos de cuentas por pagar y cobrar de ventas digitales o *delivery* para una mejora y crecimiento continuo. Del negocio.
2. Implementar, al menos, el esquema de indicadores de eficiencia, eficacia y efectividad propuesto y llevar cabo acciones de seguimiento y evaluación mensual de estos con el fin de mantener información actualizada de la realidad de la empresa.
3. Revisar el procedimiento de elaboración de las conciliaciones de cuentas por pagar y cobrar de las plataformas *delivery*.
4. Definir y documentar el proceso de control interno desde los componentes de control para adecuarlos al proceso tanto en tiendas desde el inicio del proceso de las ventas digitales hasta el envío de la información digital diaria.
5. Definir objetivos claros y medibles al aplicar indicadores de gestión y de control a las tiendas y supervisores para poder cumplir con el proceso tal como lo indica la Ley de Control Interno.
6. Documentar las descripciones de puestos, los procedimientos y las funciones claras para los asistentes del área financiera y los encargados de las cuentas por pagar y cobrar.
7. Revisar anualmente, previo a su aplicación, la adecuación del diseño de control interno propuesto, en función de los cambios de la empresa y su entorno.
8. Crear un base de datos de los resultados obtenidos como producto de la aplicación mensual de control interno a las conciliaciones de cuentas por pagar y cuentas por cobrar con el fin de realizar su seguimiento y evaluación.
9. Obtener los datos necesarios para elaborar la información de los indicadores de eficacia, eficiencia y efectividad de la empresa.
10. Incluir en las reuniones mensuales mantenidas con la gerencia los aspectos relativos al seguimiento y evaluación del desempeño al departamento financiero contable específicamente el área de cuentas por pagar y cobrar para determinar el estado de las conciliaciones.

CAPÍTULO VI. PROPUESTA DE MEJORAMIENTO.

Este capítulo trata sobre la propuesta de mejoramiento realizada a Tiendas de Conveniencia Musi con el fin de implementar un diseño de control interno, así como su efecto en las conciliaciones de cuentas por pagar y cobrar, por medio de la implementación de un procedimiento claro donde se especifique paso a paso cada uno de los procesos de las conciliaciones

Objetivo general de la propuesta.

Proponer un procedimiento de control interno y cambio de la cultura organizacional al proceso de las conciliaciones de cuentas por pagar y cuentas por cobrar de las ventas digitales o *delivery*.

Objetivos específicos de la propuesta.

1. Brindar capacitación sobre la Ley General de Control Interno 8292 y sus componentes a los colaboradores del departamento financiero contable, administradores de tiendas y supervisores.
2. Propuesta de un procedimiento de los procesos de aplicación y ajustes necesarios a las cuentas por pagar y cobrar de ventas digitales o *delivery* Tiendas Musi.
3. Efectuar un paso a paso del proceso de las ventas digitales de tiendas al departamento de tesorería con el fin de que el envío de los reportes de ventas digitales sean estándares y bajo los principios del proceso de control interno.

Acciones Concretas de la propuesta.

1. Capacitar al personal del área contable y financiera, personal de tiendas y supervisores sobre la Ley General de Control Interno 8292
2. Propuesta de un procedimiento de los procesos de aplicación y ajustes necesarios a las cuentas por pagar y cobrar de ventas digitales.

- Efectuar un paso a paso del proceso de las ventas digitales de tiendas al departamento de tesorería bajo los principios del control interno.

Descripción de los recursos de la propuesta.

A continuación, se detallan los recursos necesarios para llevar a cabo la propuesta.

Tabla 23. Descripción de los recursos de la propuesta de mejoramiento para las Tiendas de Conveniencia Musi.

Recursos de la propuesta	Descripción	Función
Recurso humano	Gerente financiero	Ser líder del departamento contable, brindando un liderazgo y apoyo tanto intelectual como motivacional a su equipo de trabajo.
	Administradores y Supervisores de Tiendas	Llevar al día el proceso y reporte diario de las ventas digitales o plataformas <i>delivery</i> .
	Auxiliar contable	Realizar el cuadro de las conciliaciones de cuentas por pagar y cuentas por cobrar.
	Contador general	Realizar los registros, ajustes contables a los estados financieros.
	Tesorero	Llevar al día el reporte de ventas digitales para el debido proceso de las conciliaciones.
	Encargada de cuentas por cobrar y pagar.	Llevar un cuadro diario de las dos cuentas al día ir alimentando la información diaria del proceso contable.
Planta física	Oficinas Florida Retail	Brindar resguardo al recurso humano y los equipos de cómputo.
Equipo	Equipo de cómputo, sistema contable.	Todo el personal debe tener estas herramientas para su trabajo diario
Financiamiento	Capacitación.	Brindar los conocimientos necesarios para la implementación la Ley General de Control Interno 8292.

Fuente: Elaboración propia. (2021)

Presupuesto de la capacitación del personal.

De las acciones concretas de la propuesta únicamente la capacitación del personal es la que requiere presupuesto, la cual se recomienda ser impartida por profesionales especialistas en el conocimiento de la aplicación de la Ley General de Control Interno 8292 de la Contraloría General de la Republica, mismo que cuenta con una tarifa específica para las empresas que requieran la capacitación para una correcta.

Tabla 24. *Propuesta de mejoramiento para la empresa Tiendas de Conveniencia Musi.*

Actividad	Personal	Costo unitario	Cantidad de personal	Costo total	Origen
Capacitación al personal	Gerente financiero	¢4000	1	¢4000	Contraloría General de la Republica de Costa Rica.
	Administradores y Supervisores	¢4000	39	¢156,000	
	Contador general	¢4000	1	¢4000	
	Tesorero	¢4000	1	¢4000	
	Auxiliar contable	¢4000	2	¢8000	
	Encargada de cuentas por cobrar	¢4000	1	¢4000	
	Total:			45	

Fuente: Elaboración propia. (2021)

Cronograma de la propuesta de mejoramiento.

En la siguiente tabla se detalla cada una de las actividades con plazos de ejecución, informes periódicos, avances, revisión y cumplimiento de la propuesta de mejoramiento.

Tabla 25. *Cronograma de actividades.*

Actividad	Responsable	Plazo de ejecución	Informes periódicos	Revisión	Cumplimiento
Capacitación al personal Ley 8292.	Talento Humano	Noviembre y diciembre 2021	Si	Semestral	Obligatorio
Propuesta procedimiento procesos aplicación cuentas por pagar y cobrar.	Auxiliar contable. Encargado de cuentas por pagar y cobrar.	Noviembre 2021	Si	Mensual	Obligatorio
Paso a paso reportes de ventas diario desde tiendas a tesorería.	Administradores de tiendas. Auxiliar contable Encargado de cuentas por pagar y cobrar.	Noviembre 2021	Si	Diarios	Obligatorio

Fuente: Elaboración propia. (2021)

PROPUESTA DE MEJORAMIENTO PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE CONTROL INTERNO Y CAMBIO DE CULTURA ORGANIZACIONAL AL PROCESO DE LAS CONCILIACIONES DE CUENTAS POR PAGAR Y CUENTAS POR COBRAR DE LAS VENTAS DIGITALES O *DELIVERY* TIENDAS MUSÍ.

La propuesta de mejoramiento para el departamento contable y tiendas con el fin de identificar y mejorar todos los procesos de los registros de las ventas en las plataformas digitales para una correcta implementación del procedimiento de control interno es necesario realizar los siguientes procesos:

1. Proponer un procedimiento de control interno para el proceso de cuentas por pagar y cobrar.
2. Análisis del control interno que sea autorizado y aprobado por la Gerencia.
3. Registro contable de la cuenta por pagar de las plataformas digitales.
4. Paso a paso del reporte diario de ventas plataformas digitales para que los responsables contables reciban un reporte diario de los movimientos.

- 1. Propuesta procedimiento de control interno para el proceso de cuentas por pagar y cuentas por cobrar plataformas digitales.**

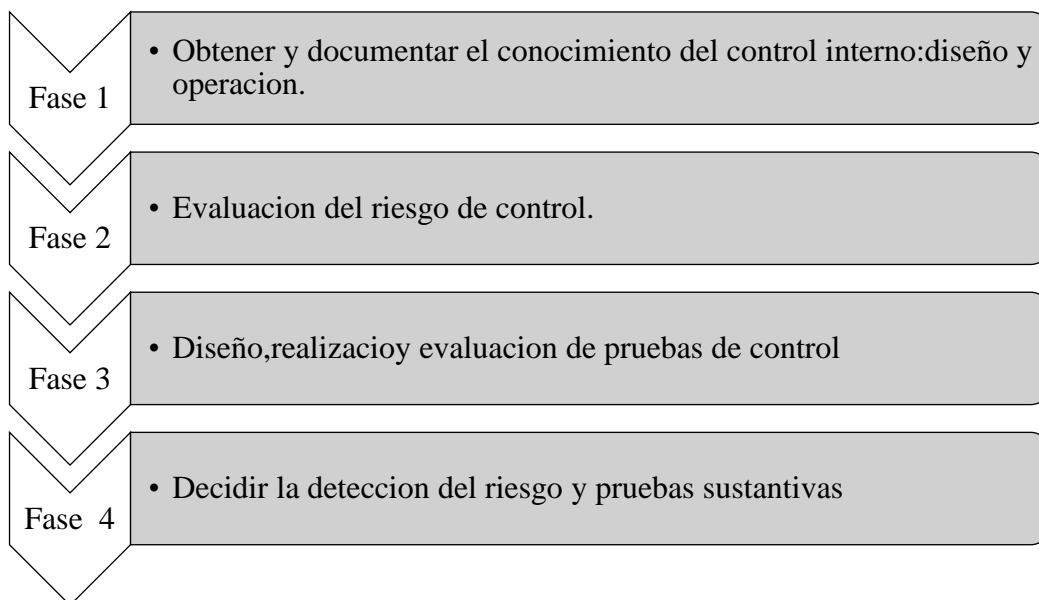
La presente propuesta es realizada de acuerdo con los Manual de Normas Generales de Auditoría emitidas por la Contraloría General de la República¹ (CGR). Nuestra consideración sobre el Control Interno se basa en el examen de pruebas selectivas y no necesariamente revela todos los asuntos que podrían constituir deficiencias significativas, lo anterior debido a las limitaciones

inherentes a cualquier estructura de control interno cuyo objetivo es suministrar una seguridad razonable, pero no absoluta, de que la actuación de las jefaturas y la Administración se ejecuta conforme al marco legal, técnico y a las sanas prácticas.

Evaluar la razonabilidad de la gestión, debida diligencia y control interno, en torno a las funciones que desempeñan el área financiero contable de tiendas Musi en temas tales como revisión de procedimientos y proceso de registros contables relacionados con las cuentas por pagar y cobrar de las ventas digitales. Todo con el fin de proteger y conservar el patrimonio de la compañía o, contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal. Lo anterior a la luz de los principios de economicidad, control buscando una precisión, exactitud y equilibrio y de conformidad con el marco normativo correspondiente.

A continuación, se desarrolla la propuesta del manual de procedimientos de control interno para el departamento financiero contable de tiendas musí, el cual consta de procedimientos básicos para su ejecución y cumplimiento.

Tabla 26. *Proceso de conocimiento del control interno y evaluación del riesgo de control.*



Fuente: Elaboración Propia (2021)

RESPONSABILIDAD SOBRE LA CREACIÓN, SEGUIMIENTO Y PERFECCIONAMIENTO DE LOS MANUALES DE PROCEDIMIENTOS.

De conformidad con lo establecido en la Ley 8292, Ley General de Control Interno, la responsabilidad sobre el funcionamiento del Sistema de Control Interno le pertenece al Jerarca y a los Titulares Subordinados, tal y como lo indica el artículo 10, de la siguiente forma: artículo 10: RESPONSABILIDAD POR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO Serán responsabilidad del jerarca y del titular subordinado establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el sistema de control interno institucional. Asimismo, será responsabilidad de la administración activa realizar las acciones necesarias para garantizar su efectivo funcionamiento. los Manuales de Procedimientos de la empresa, son parte de la estructura básica del Sistema de Control Interno, queda claro que estos, también deben ser una responsabilidad directa de cada uno de los coordinadores de los Departamentos de financiero contable. Sobre este particular, el artículo 44 del Reglamento de Control Interno establece que los departamentos deberán contar con los manuales de procedimientos que regulen las actividades que se desarrollan, los cuales, tal y como lo establece el inciso e) del artículo 42 del mismo reglamento, son los que incorporan las actividades de control establecidas en la institución.

El papel que deberá desarrollar el departamento financiero sobre la aplicación y ejecución del procedimiento de control interno en lo referente a los manuales de procedimientos es el de ente promotor, coordinador y rector de su creación, funcionamiento, seguimiento y perfeccionamiento. Así las cosas, será la responsabilidad del departamento financiero.

1. Velar por la creación de los Manuales de Procedimientos para cada uno de los procesos que por su importancia y nivel de riesgo se requiera.
2. Definir los lineamientos y reglas para la creación de los Manuales de Procedimientos.
3. Realizar revisiones periódicas sobre el funcionamiento y seguimiento que se le dé a estos manuales
4. Brindar el apoyo necesario a cada departamento en el proceso de creación, funcionamiento y seguimiento de cada uno de los manuales de procedimientos, así como facilitar capacitaciones al personal sobre la Ley de Control Interno a los colaboradores del área contable, administradores de tiendas y supervisores para que conozcan de los alcances de la ley y su aplicación.

5. Velar por la ejecución de cualquier actividad encaminada a mejorar el funcionamiento del Sistema de Control Interno del departamento contable tiendas músí.

Información que se debe incluir en el procedimiento:

Propósito del Procedimiento: Es controlar y ordenar un proceso muy delicado para garantizar confiabilidad y seguridad al departamento financiero a los directores de la empresa y establecer un mecanismo de seguimiento de las actividades diarias de las ventas de plataformas digitales.

Alcance: De aplicación obligatoria para todo el personal del departamento de tesorería, contabilidad, administradores de tiendas y supervisores.

Políticas de operación: En este apartado, se debe detallar cada una de las políticas, normas, y demás consideraciones de orden general que se deben tomar en cuenta a la hora de aplicar el procedimiento; ya sea que estas corresponden a lineamientos dados por la administración, leyes o cualquier otro ente interno o externo, o que se estén creando mediante el procedimiento por desarrollar. Estas políticas, servirán para orientar el entendimiento y la aplicación del procedimiento respectivo.

Descripción del Procedimiento: Este apartado corresponde a la descripción propia del Procedimiento. Debe ser totalmente detallada, indicando cada uno de los pasos que se desarrollan en cada uno de los procedimientos, sin excepción. Se debe hacer hincapié en el hecho de que en este punto, no se debe escatimar en detalles, dado que cuanto más detallada sea la descripción del proceso, más eficiente y eficaz será su aplicación real. Como parte de la descripción del procedimiento, deben incluir la siguiente información con cada uno de los pasos por desarrollar:

1. Secuencia: Indica mediante un consecutivo, el número de paso que se describe
2. Actividad: indica cual es la actividad o paso que se debe ejecutar
3. Descripción: indica de forma detallada a que se refiere esta actividad, y las consideraciones a tomar en cuenta para su desarrollo. Se debe indicar en esta sección, cuáles son los requisitos, los documentos, las normas y demás información que se debe tomar en cuenta a la hora de ejecutar cada paso del procedimiento.
4. Responsable: indica quien es el responsable de ejecutar la actividad o paso descrito.

La información anterior, debe ser incluida en una tabla, de la siguiente forma:

Tabla 27. *Descripción del procedimiento.*

Secuencia	Actividad	Descripción	Responsable
1			
2			
3			
4			

Fuente: Elaboración propia (2021)

Lista de chequeo:

En todos aquellos pasos del proceso, referidos a la revisión de documentación, registros, o similares, o bien que se refiera a la toma de una decisión, se deberá desarrollar una lista de chequeo en la cual se incluyan los requisitos específicos de esa revisión, o que sean necesarios para tomar esa decisión. En esta lista se incluirán las columnas necesarias para indicar si el requisito se cumple o no, o bien si no aplica.

Formularios para utilizar:

En este punto se deben indicar los formularios a utilizar, y cuando sea posible, se deberá mostrar una copia del formulario. En definitiva, el formulario debe ser incluido como anexo o apéndice, pero siempre debe mostrarse en el documento del procedimiento.

Los formularios que se creen deberán incluir como mínimo los siguientes asuntos:

1. Encabezado con indicación del nombre del procedimiento y paso al que corresponde, el departamento al que pertenece, y el nombre y logotipo de la Musi.
2. Guía de uso y llenado, indicando que información se debe incluir en cada campo.
3. Numeración consecutiva
4. Código de formulario
5. Código de registro e identificación del formulario
6. Indicación del destino de las copias del formulario.
7. Versión del formulario.

Normativa y documentos de referencia

Se refiere al detalle de la normativa que afecta al procedimiento por desarrollar, así cualquier otra documentación, sean procedimientos, directrices, disposiciones, entre otros; que regulan la legalidad del proceso.

ETAPAS DEL DESARROLLO DEL PROCESO DE LA NORMATIVA DE CONTROL INTERNO.

El desarrollo de los procedimientos deberá considerar al menos el desarrollo de las siguientes etapas:

Tabla 28. *Etapas Normativa de Control Interno.*

Etapa	Acción
Diagnostico	Etapa inicial donde se detectan posibles necesidades o debilidades regulatorias.
Valoración de riesgos	Cada uno de los riesgos detectados, podrá implicar la confección de medidas de mitigación que impliquen la modificación de actividades de control, la creación de nuevas actividades o el desarrollo de procesos completos nuevos, con lo cual se deberán realizar ajustes a los manuales existentes.
Auto evaluación del control interno	Como resultado de las autoevaluaciones de control interno, se pueden identificar debilidades en el SCI, o bien desviaciones respecto de sus objetivos, e inclusive incumplimientos, que necesariamente implicarán el desarrollo de nuevas actividades de control o procesos
Evaluaciones del sistema de control interno	Las evaluaciones que realicen los órganos de control, sea la Auditoría Interna, el Departamento de Control Interno, o los órganos de control interno, y cuyos hallazgos, impliquen riesgos o desviaciones considerables respecto de los objetivos institucionales y del SCI,
Desarrollo de manuales	La creación de los manuales se hará conforme a lo establecido en el presente documento, y tomando en consideraciones las regulaciones establecidas en la Ley General de Control Interno 8292.
Divulgación y aprobación	Todos los procedimientos deberán encontrarse en un documento escrito y puestos a disposición de los interesados, de manera que se facilite su consulta.

Fuente: Elaboración Propia (2021)

PROPUESTA PASO A PASO DEL PROCESO DE LAS VENTAS DIGITALES EN TIENDAS AL DEPARTAMENTO DE TESORERÍA CON EL FIN DE QUE NO SE COMETAN ERRORES EN LA CARGA DE LA CUENTA POR PAGAR A LAS PLATAFORMAS DIGITALES.

Facilitar a la empresa una herramienta de gestión que le permita mejorar sus niveles de desempeño garantizando el cumplimiento de los marcos normativos aplicables, en el ámbito nacional en cuanto al proceso del manejo registro de cuentas por pagar y el reporte de ventas diarias de las plataformas digitales.

El reporte de Ventas es muy importante para el proceso contable y este debe llevar con mucho orden y control porque en este llevamos a cabo el proceso de la contabilidad.

1. Ventas por medio de factura: Encuentra el total de las facturas de venta que fueron realizadas en un período de tiempo determinado.
2. Ventas por transacción: Te muestra el total de facturación y cantidad vendida por cada uno de tus ítems en el periodo de tiempo que elijas, independiente si la factura ya se pagó o no.
3. Ventas digitales: Te muestra el total de facturación asociada a cada uno de tus clientes que compraron por medio de una plataforma digital se registra tanto en el sistema de la tienda como en la de la plataforma digital.
4. Por factura o ítem: Consulta la rentabilidad de cada ítem que tienes en el inventario en valor monetario y porcentaje.
5. Ventas por tienda o vendedor: Encuentra el total de las facturas asociadas a un vendedor en la fecha de tiempo que elijas.
6. Reporte de cuenta por cada cliente o transacción: Consulta el estado de cuenta de un cliente para llevar un dato de transacciones por cliente.

Reportes administrativos:

1. Cuentas por cobrar: Conoce desde un solo lugar quién te debe, cuánto te debe y la fecha exacta del vencimiento de las facturas. Puedes filtrar tus cuentas por cobrar vencidas en diferentes periodos de tiempo.
2. Cuentas por pagar: Llevas el control sobre los pagos o gastos que debe hacer la empresa. Conoce desde una sola cuenta a quién le debes, cuánto debes y la fecha exacta del vencimiento de las facturas. Puedes filtrar tus cuentas por pagar vencidas en diferentes periodos de tiempo.
3. Ingresos, Gastos y compras: Encuentra en este informe el total de las categorías del sistema, discriminado por ingresos y egresos, sin importar que los movimientos aún no se hayan pagado (no incluye impuestos).
4. Flujo de efectivo: Encuentra en este informe las entradas y salidas de dinero asociadas a categorías, que se pagaron de contado por recaudo de cartera o por pago de facturas de proveedor durante el período de tiempo especificado.
5. Inventario: Muestra el valor del inventario actual, la cantidad de ítems inventariables que tienes y su costo promedio en la tienda.
6. Transacciones: Muestra todos los movimientos de dinero generados en el periodo de tiempo que elijas.
7. Compras: Consulta el detalle de las facturas de proveedor en un período de tiempo.

Tabla 29. *Proceso de ventas digitales de tiendas a contabilidad.*

Fecha de transacción digital.		Ficha técnica proceso de reporte de ventas digitales.	
Empleado responsable	Dependencia	Descripción	Formato
Administrador de Tienda.	Operaciones	Realiza cierre de datafonos y de sistema automatizado de ventas.	Informe de realización de todas las actividades de las ventas diarias por plataforma a nivel digital y realiza cierre diario y reporte.
Tesorero	Contabilidad	Realiza y genera reporte de cierre diario según sistema de tiendas	Generación de los auxiliares y estados de cuenta.
Encargado de cuentas pagar	Contabilidad	Ajuste y conciliación de todas las cuentas a cargo.	Informe de realización de todas las actividades y auxiliares de las cuentas a cargo.
Encargado pagos	Contabilidad	Ajuste y conciliación de todas las cuentas por pagar.	Informe de realización de todas las actividades y auxiliares de las cuentas a cargo.

Fuente: Elaboración Propia (2021)

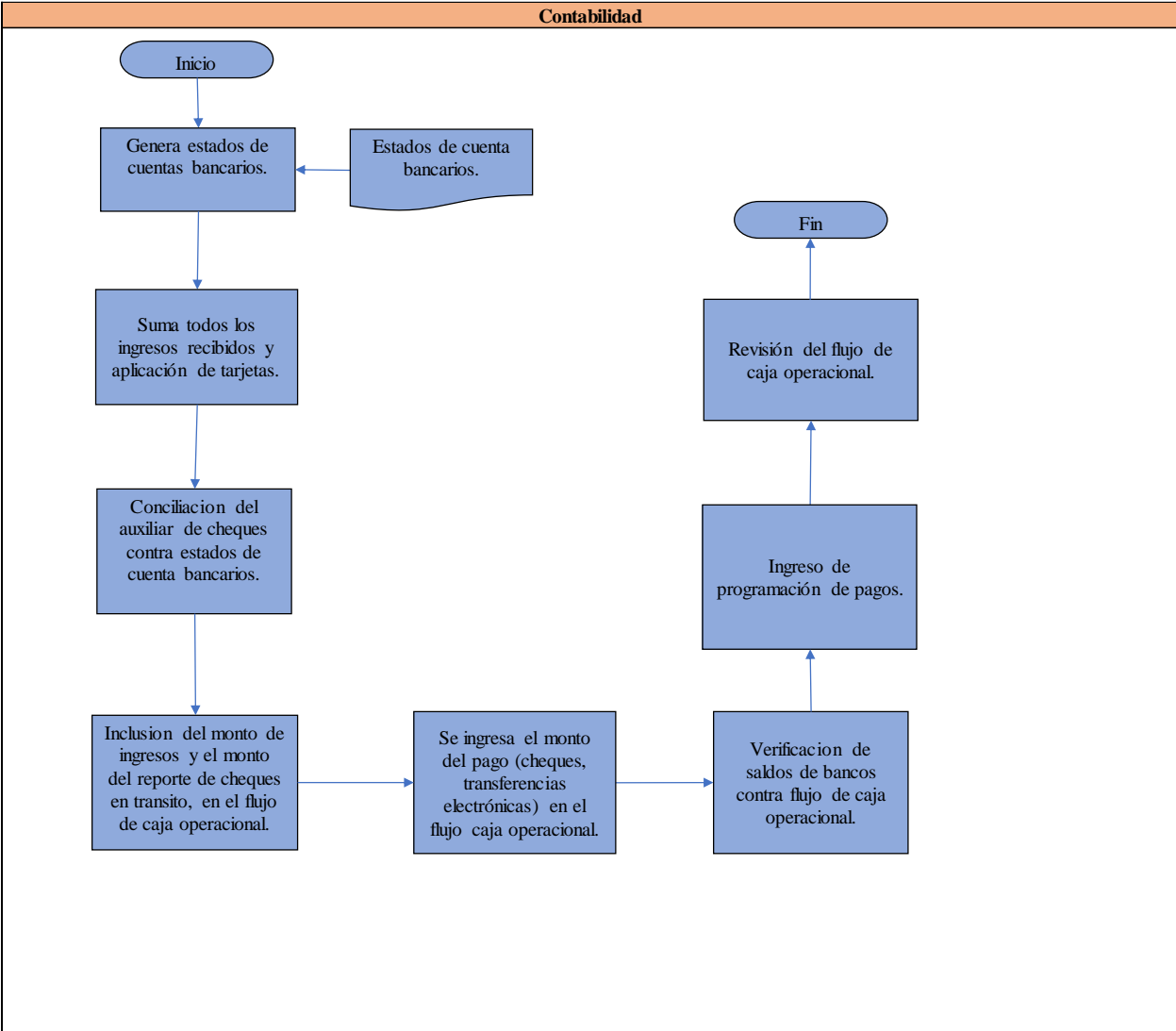


Figura 9. Proceso de Cuenta por Pagar.

Fuente: Elaboración propia (2021)

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

- 180, G. N. (2004). *Reglamento sistemas de pago*. Costa Rica: La Gaceta.
- Acosta, M. (2020). Control Interno. *Marsh Risk Consulting en Marash Perú*, 4.
- Alvin A.Arens, R. J. (2007). *Auditoria un Enfoque Integral*. Mexico: Pearson Prentice Hall.
- America Retail* . (20 de julio de 2021). Obtenido de America retail: <https://www.america-retail.com/>
- Arce, L. P. (2014). Estrategia para el fortalecimiento del sistema de control interno Hospital William Allen. *Sistema de Control Interno*. Limon, Costa Rica: INCAP.
- Arens A., E. (2007). *Auditoria un Enfoque Integral (Decimo primera edicion)*. Mexico: Pearson educacion .
- Auditors, T. I. (2019). *Auditoria*. Estados Unidos,New York: The Istitute of Internal Auditors.
- Barrantes, D. B. (2017). *Articulo 12 Ley General de Control Interno*. San Jose,Costa Rica.
- Blanco, Y. (2015). *Auditoria Integral normas y procedimientos*. Colombia: Ecoe ediciones.
- Casco, P. R. (2019). Analisis de la teoria critica en la Contabilidad y Auditoria. *Contribuciones a la Economia*, 3.
- Castellnow, R. (2021). *Contabilidad de Gestion*. Colombia.
- Central, B. (19 de agosto de 2011). Transferencias Electronicas de Fondos. San Jose, San Jose, Costa Rica.

- Chiavenato, Idalberto. (2016). *Planeación estratégica fundamentos y aplicaciones*. Mexico: McGraw-Hill.
- Correa, R. (2019). *Delivery y Conveniencia*. Lima, Peru: Universidad de Piura.
- Dr. Roberto Hernandez Sampieri. (2014). *Metodología de la Investigación*. Mexico DF: McGRAW-HILL.
- INTASOL. (1995). *Políticas de Control Interno*. Costa Rica.
- Interno, A. I. (julio de 2002). www.pgrrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.
- McKinsey. (2020). *Delivery. Desarrollo del delivery*.
- Mendivil, V. (2016). *Elementos de Auditoría*. Mexico: Cengage Learning editores.
- Monge, J. A. (2017). *Tesis Reformas Financieras en Costa Rica*. San Jose Costa Rica: Universidad Estatal a Distancia.
- Moreno, V. (2020). *Fundamentos de Contabilidad*. Mexico: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Münch, L. (2014). *Gestión organizacional, enfoques y proceso administrativo*. Mexico: Pearson.
- Perez, C. C. (19 de marzo de 2021). Empezo a Vender Delivery y ahora que? *Empezo a vender el delivery y ahora que?*, pág. 4.
- Pinilla, D. (2020). Teoria basica de la Auditoria Integral. *Generos Contables*, 01-24.
- Rica, C. C. (2016). Normas Internacionales de Contabilidad. *Normas Internacionales de Contabilidad*. Costa Rica: Colegio de Contadores Publicos de Costa Rica.
- Rica, C. G. (2004). *Ley general de Control Interno*. San Jose, Costa Rica.

Rica, P. C. (2020). *Comercio Electronico en Costa Rica*. san Jose, Costa Rica: Procomer Costa Rica.

Sampieri, R. H. (2018). *metodologia de la Investigacion*. Mexico: MC Graw Hill Education.

Sanchez, G. (Diciembre de 2011). Compra de Musmanni por parte de Florida Ice & Farm. *Periodico el Financiero*, pág. 6.

ANEXOS.

Anexos. 1 Entrevista gerencia Financiero Contable y Asistentes Contables.

Saludo e indicaciones.

Estimados Señores:

Le agradezco su disponibilidad y conocimiento para completar las siguientes preguntas en torno a la implementación de un proceso de control interno para las conciliaciones de cuentas por pagar y cobrar de las comisiones de plataformas digitales o *delivery* tiendas de conveniencia musi.

La información obtenida mediante esta entrevista será utilizada únicamente para fines de la presente investigación y su uso será de carácter confidencial.

Preguntas.

1. ¿Cuál es la actividad económica de tiendas Musi?
2. ¿Tiendas Musi cuenta con una estructura orgánica y funcional?
3. ¿Tiendas Musi y florida Retail cuenta con un gerente financiero?
4. ¿Tiendas Musi y florida Retail cuenta con un departamento financiero contable?
5. ¿El departamento financiero de florida Retail cuenta con personal especializado en normas de información financiera y normas internacionales de contabilidad?
6. ¿El departamento financiero y control de valores de florida Retail cuenta con un procedimiento de control interno?
7. ¿El departamento de control de valores y financiero aplican la NIC 1, NIC 18, NIF 16 y la NIA 400 ?
8. ¿Florida Retail tiene alguna persona encargada en la validación de los contratos de servicio o convenios con las plataformas Apps o *delivery*?
9. ¿Quién es el encargado de revisar y aprobar los contratos de estos servicios?
10. ¿Según su criterio, qué concepto y qué importancia merece la implementación de la ley 8292 de control interno al proceso de conciliaciones de cuentas por pagar y cobrar ventas digitales?
11. Considera que La ley 8292 – control interno ¿Aportará una mayor transparencia sobre los procesos actuales?

12. ¿medir la aplicación y puesta en práctica de esta ley implicara algún impacto para evaluar su ejecución.?
13. ¿Han recibido alguna capacitación sobre la ley 8292?
14. ¿Conoce cómo se lleva a cabo hoy en día el proceso de las conciliaciones bancarias de las cuentas por pagar y cobrar de plataformas *delivery*?
15. ¿Me puede indicar si conoce la normativa emitida por el MEIC sobre el pago de comisiones de plataformas *delivery*?
16. ¿Ha recibido alguna capacitación sobre las Normas Internacionales de Contabilidad o sobre las Normas de Información Financiera?
17. Consideran que hay alguna debilidad con relación a este procedimiento o consideran que se pueda incluir algo adicional para reforzar este procedimiento.

Anexos. 2 Cuestionario aplicado a los administradores de Tiendas y Supervisores.



Hola, Yefry: al enviar este formulario, el propietario podrá ver su nombre y dirección de correo electrónico.

* Obligatorio

1. Nombre completo *

Otras

2. PDV *

Otras

3. Puesto que desempeña *

Otras

4. Numero de Teléfono *

Otras

5. Cuanto tiempo tiene su PDV contando con plataformas delivery? *

- Mas de 1 año
- Menos de 1 año

6. Cuales plataformas utilizan en su PDV? *

- Uber Eats
- Rappi

7. Considera que las ventas por delivery le ayudan a su presupuesto de ventas? *

- Si
- No

8. Cuales son los tramos horarios de las ventas delivery? *

- 5am a 11am
- 12md a 3pm
- 3pm a cierre del PDV

9. Considera que los fines de semana incrementan las ventas delivery? *

- Si
- No

10. Los cierres de las plataformas están estructurados bajo un procedimiento? *

- Si
- No

11. De que forma se realiza el cierre de la plataforma? *

- Manual
- Automática
- Ambas

12. Conoce acerca de la ley 8292 sobre control interno? *

- Si
- No

13. Los reportes de ventas los envías de acuerdo a los lineamientos de control de valores? *

- Si
- No

14. Las transacciones o pagos de delivery se realizan por medio de? *

- Transacciones
- Efectivo
- Ambas

15. El reporte de ventas se le comparte de manera? *

- Diaria
- Semanal

16. El cierre de ventas lo hace por medio del LDCOM? *

Si

No

17. Conoce el proceso de consolidaciones de cuentas por pagar y cuentas por cobrar de plataformas delivery? *

Si

No

18. Hay un proceso de control sobre como deben enviar los reportes y cierres de ventas delivery? *

Si

No

19. Considera que el proceso de envío de información de cierres de ventas es el correcto o tiene debilidades? Si la respuesta es SI favor especifique *

Si

No

Otras

Enviar