

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**EVALUACION DEL CONTROL INTERNO EN EL AREA DE INVENTARIOS DE
UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES**

TESIS

**Presentada a la Junta Directiva de la
Facultad de Ciencias Económicas**

POR

GERBERTH GIOVANI MARROQUIN RIVERA

**Previo a conferírsele el título de
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR**

En el grado académico de

LICENCIADO

Guatemala, agosto de 2007

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1º.	Lic. Cantón Lee Villela
Vocal 2º.	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3º.	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4º.	P.C. Efrén Arturo Rosales Álvarez
Vocal 5º.	B.C. Deiby Boanerges Ramirez Valenzuela

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS
EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS**

Área Matemáticas-Estadística	Lic. Felipe Hernández Sincal
Área de Contabilidad	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Área de Auditoría	Lic. Rubén Eduardo del Águila Rafael

**PROFESIONALES QUE REALIZARON
EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

Presidente:	Lic. Guillermo Javier Cuyún González
Examinador:	Lic. Nelton Estuardo Mérida
Examinador:	Lic. Carlos Roberto Mauricio García

Julio Hernán Oliva Juárez

Contador Público y Auditor
Colegiado 4168

Guatemala, 5 de junio de 2006

Licenciado Eduardo Antonio Velásquez Carrera
Decano Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria, ciudad, zona 12

Señor Decano:

De conformidad con la designación que se me hiciera, para asesorar al estudiante Gerberth Giovani Marroquín Rivera en su trabajo de tesis denominado **“EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES”**.

Tengo a bien informar, que en mi opinión el trabajo presentado por el estudiante Marroquín Rivera, se ha realizado de conformidad con el plan autorizado y cumple con los requisitos establecidos para una tesis profesional, por lo que me permito recomendarlo para que se proceda al trámite respectivo, y pueda someterse al Examen Privado de Tesis, previo a optar al Título de Contador Público y Auditor, en el grado académico de Licenciado.

Con las muestras más altas de mi consideración, respeto y estima me suscribo del Señor Decano.



Lic. Julio Hernán Oliva Juárez
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
Colegiado 4168

Auditoría, Asesoría Contable, Administrativa y Financiera.

Diagonal C 3-151, Lomas de Portugal Zona 1, Mixco • Tels.: 438-8894, 597-5685

IVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

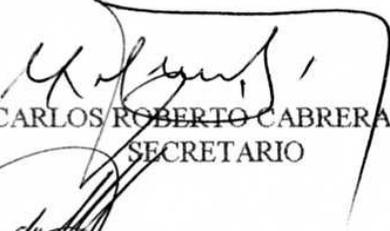
Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
VEINTISEIS DE JULIO DE DOS MIL SIETE.**

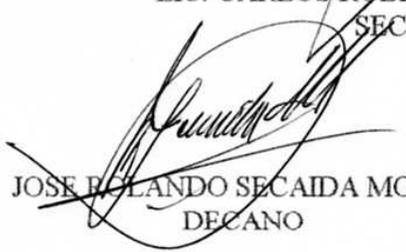
Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.5 del Acta 16-2007 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 17 de julio de 2007, se conoció el Acta AUDITORIA 75-2007 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 16 de mayo de 2007 y el trabajo de Tesis denominado: "EVALUACION DEL CONTROL INTERNO, EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES", que para su graduación profesional presentó el estudiante GERBERTH GIOVANI MARROQUIN RIVERA, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"D Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO




LIC. JOSÉ ROLANDO SECAIDA MORALES
DECANO

Smp.



DEDICATORIA

- A DIOS** Por brindarme la oportunidad y sabiduría para alcanzar este triunfo
- A MIS PADRES:** Juan José Marroquín Vela
Graciela Rivera de Marroquín
Por sus múltiples esfuerzos, sacrificios, apoyo y amor incondicional
- A MIS HERMANOS:** Lilian Ivonne Marroquín Rivera
Juan Adrián Marroquín Rivera
Luis Antonio Marroquín Rivera
Por su cariño y enseñanzas
- A MI FAMILIA:** Con mucho cariño
- A MIS AMIGOS:** Por su apoyo y amistad
- A MIS ASESORES:** Lic. Julio Hernán Oliva Juárez
Licda. Rosa Marina Oliva Chamalé
- A:** La Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	<u>Páginas</u> i-ii
---------------------	------------------------

CAPÍTULO I

COMERCIALIZADORA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES

1.1	Antecedentes y generalidades	1
1.2	Objetivos de la actividad económica	3
1.3	Importancia dentro del sistema económico nacional	4
1.4	Estructura organizacional	5
1.5	Forma y funcionamiento del Sistema Operacional	6
1.6	Participación en los mercados y políticas de ventas	9
	1.6.1 Principales productos y servicios	10
	1.6.2 Oferta y demanda de los productos y servicios	19
	1.6.3 Medidas y estrategias de comercialización	20
1.7	Control de calidad en la elaboración de los productos	22
	1.7.1 Principales materias primas y materiales	22
	1.7.2 Medios de almacenamiento y distribución de las materias primas y materiales	24

CAPÍTULO II

LEGISLACIÓN Y REGULACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS CONTABLES Y FINANCIEROS

2.1	Requisitos y formalidades para su constitución y autorización	25
	2.1.1 Formalización	25
	2.1.2 Autorización	26
	2.1.3 Inscripción en el Registro Mercantil	26
	2.1.4 Apertura	27

2.2	Aplicación de leyes y reglamentos vigentes	27
2.2.1	Código de Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas	27
2.2.2	Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas	28
2.2.3	Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas y Acuerdo Gubernativo 206-2004	29
2.2.4	Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas y Acuerdo Gubernativo 311-97	34
2.2.5	Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz Decreto 19-04 del Congreso de la República de Guatemala	36
2.2.6	Ley de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala	38
2.3	Aplicación de regulaciones específicas a los procedimientos contables y la presentación de los Estados Financieros	40
2.3.1	Normas Internacionales de Contabilidad	40
2.3.1.1	Inventarios	40
2.3.1.2	Presentación de los Estados Financieros	40
2.3.2	Normas Internacionales de Auditoria	44
2.3.2.1	Planeación	46
2.3.2.2	Evaluación de riesgos y control interno	48
2.3.2.3	Presentación de la información financiera	50

CAPÍTULO III
POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL AREA DE INVENTARIOS

3.1	Políticas y procedimientos de Control Interno	51
3.1.1	Definición del Control Interno	51
3.1.2	Objetivos del Control Interno	52
3.1.3	Elementos del Control Interno	53
3.1.4	Normas generales de Control Interno	60
3.1.5	Métodos de evaluación del Control Interno	68
3.1.6	Enfoque desde el punto de vista de administración	70
3.1.7	Control Interno Contable	70
3.1.8	Evaluación del Control Interno desde el punto de vista de auditor.	71
3.2	Políticas y procedimientos de control de Inventarios	73
3.2.1	Definición de Inventarios	73
3.2.2	Procedimientos de control de Inventarios	75
3.2.3	Métodos de control de los Inventarios	78
3.2.4	Sistemas de procedimientos de autorización	79
3.2.5	Control de la producción	80
3.2.6	Clasificación de los Inventarios	80
3.2.7	Importancia del departamento de compras en el control de los Inventarios	82
3.2.8	Riesgos en el manejo y control de Inventarios	83

CAPÍTULO IV
METODOLOGÍA DE LOS REGISTROS CONTABLES Y DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA EN EL ÁREA DE INVENTARIOS

4.1	Metodología de los registros contables	86
4.1.1	Importancia del registro y valuación de los Inventarios	87

4.1.2	Métodos y sistemas de valuación de Inventarios, establecidos por las Normas Internacionales de Contabilidad	89
4.2	Sistemas de contabilidad y su relación con las Normas Internacionales de Contabilidad	94
4.2.1	Presentación de los Inventarios en los Estados Financieros	96
4.2.2	Razones financieras	97

CAPÍTULO V
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES (APLICACIÓN)

5.1	Antecedentes y generalidades	99
5.1.1	Estructura organizacional	100
5.1.2	Funciones del personal	101
5.2	Descripción de las políticas y procedimientos de control interno proporcionados por la Administración, para el manejo y control de los Inventarios	104
5.3	Desarrollo del Caso Práctico	109
	Cuestionario de Control Interno de Inventarios	110
	Índice	113
	Programa de Trabajo de Auditoría de Inventarios	114
	Estimación de tiempo de actividades a realizar	115
	Cédula de marcas	116
	Flujogramas de procesos del movimiento de entradas y salidas de Inventarios	117
	Pruebas Sustantivas y de Cumplimiento	125
	Cédula de Deficiencias de Control Interno	151

Análisis de las pruebas sustantivas y de cumplimiento	152
Informe de hallazgos y recomendaciones de control interno en el rubro de inventarios	156
CONCLUSIONES	160
RECOMENDACIONES	162
BIBLIOGRAFIA	164
ANEXOS	
GLOSARIO	

INTRODUCCIÓN

En la actualidad, las empresas de arreglos y decoraciones florales son parte integrante del sistema económico del país, tienen el propósito de contribuir al desarrollo de la actividad productiva, la generación de empleos y en general convertirse en un instrumento de fomento económico.

Dentro de las principales actividades que realiza este tipo de empresa están, la confección de arreglos florales, compra-venta de rosas, flores y follajes, así como decoraciones para eventos especiales, como por ejemplo: bodas, quince años, primeras comuniones, eventos empresariales, etcétera; los cuales son comercializados en diferentes puntos de ventas de los principales centros comerciales de la ciudad capital, a través del portal de internet de la empresa y por servicio a domicilio.

El motivo del desarrollo del presente tema, respecto a la “ Evaluación del control interno en el área de inventarios de una empresa de arreglos y decoraciones florales”, esta basado fundamentalmente en la necesidad de proveer a la administración de la empresa una herramienta adecuada para el establecimiento de políticas y procedimientos eficientes y eficaces en el manejo, control, custodia y registros contables de los inventarios y que estos permitan orientar al personal involucrado en los diferentes procesos, que la gerencia pueda evaluar y minimizar los riesgos operativos y así contribuir a la consecución de los objetivos de la empresa.

Para tener una mejor comprensión del contenido de esta tesis, se desarrolló en cinco temas, dentro de los cuales en el Capítulo I, se hace referencia a las generalidades de las empresas comercializadoras de arreglos y decoraciones florales, los objetivos de la actividad económica, la estructura organizacional, la importancia dentro del sistema económico nacional, los principales productos y servicios que comercializa, así como los controles de calidad que se utilizan en la elaboración de los productos.

El capítulo II, describe los requisitos y formalidades para la constitución de empresas dedicadas a la elaboración y comercialización de arreglos y decoraciones florales y la aplicación de las principales leyes y reglamentos vigentes, así como una descripción de los procedimientos contables y la presentación en los estados financieros, establecidos por las Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Auditoría.

Los capítulos III y IV, establecen los procedimientos y políticas para la evaluación del control interno de los inventarios, y la metodología de los registros contables y de la información financiera, respectivamente.

En el Capítulo V, se desarrolla la aplicación de las políticas y procedimientos para verificar el adecuado cumplimiento del control y manejo de los inventarios. Finalmente, se presentan las conclusiones, recomendaciones, anexos y un glosario.

CAPÍTULO I

COMERCIALIZADORA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES

1.1 Antecedentes y generalidades

Desde la antigüedad, los pueblos han demostrado predilección por la floricultura, jardinería, rosicultura y en especial un amor por las flores y árboles que provee la naturaleza, de ahí surgen las escuelas de arte y cultura que buscan a través de los diferentes estilos, arreglos y decoraciones devolver la vida a las flores y árboles después de que estas son cortadas.

Para conservar, dar mayor vida y belleza a las flores y árboles, el arte del arreglo floral basa sus principios en la línea, el ritmo y el color como los medios para conseguir una re-creación del crecimiento floral, en las diferentes culturas enfatizan la cantidad y los colores del material a utilizar, dedicando su atención principalmente a la belleza de las flores y a la composición de arreglos y decoraciones con tallos, hojas y ramas.

De acuerdo con algunas escuelas de arte floral, los principios más importantes para la composición de arreglos florales, están basados en las tres líneas principales que simbolizan cielo, hombre y tierra, éstas forman el marco en el que se construye la estructura completa de un arreglo floral. La línea más importante es el tallo, que simboliza el cielo y es el que da forma central de todo el arreglo; seguidamente se encuentra el tallo que simboliza al hombre y que se coloca de manera que dé el efecto de que crece al lado y hacia la línea central, por último está el tallo que simboliza la tierra, es el más corto y se coloca delante o ligeramente en el lado opuesto de las dos anteriores.

El desarrollo del arte floral puede ser atribuido al amor por la naturaleza, la gente de todos los países aprecia la belleza natural y siempre han sentido

un fuerte lazo de intimidad con sus alrededores naturales, por eso sienten la necesidad de tener un poco de naturaleza cerca y lo pueden hacer a través de un arreglo floral utilizando para ello cualquier material que exprese el concepto del tiempo y el motivo de su creación, tal como se indica a continuación:

- a) El pasado, con flores completamente abiertas, hojas marchitas o secas.
- b) El presente, con flores a medio abrir u hojas perfectas.
- c) El futuro, con capullos que sugieran el futuro crecimiento.

En un arreglo floral se pueden representar las estaciones del año de la forma siguiente:

- a) Primavera, vital con curvas vigorosas.
- b) Verano, arreglos llenos y amplios.
- c) Otoño, finos y poco densos.
- d) Invierno, durmiente y de alguna manera triste.

En cualquier época del año, se puede estar en contacto con el maravilloso mundo de las flores, a veces frescas, de nuestro jardín, otras compradas en la floristería y otras veces secas. Para enaltecer las grandes ocasiones se puede experimentar con toda clase de materiales, cada estación del año tiene algo distinto que ofrecer, en primavera la naturaleza ofrece todo un mundo de riqueza y de color, no solo con sus alegres flores y capullos, sino con una variada selección de originales follajes; en verano los jardines se llenan a desbordar de una gran cantidad de policromas y perfumadas especies, también el otoño y el invierno tienen más cosas que ofrecer de lo que parece, aunque con otros matices y colores.

Existe infinidad de secretos en el mundo de los arreglos y decoraciones florales, tanto en el ámbito de las flores frescas como en el de las flores secas, cada una de ellas tiene sus ventajas y sus inconvenientes o mejor

dicho sus propias posibilidades, lo que se pierde por un lado se gana por otro.

El desarrollo y crecimiento de las empresas productoras de rosas de exportación y flores en general, se debe en gran medida al incremento de la demanda de materias primas y materiales que son utilizados en la elaboración y creación de arreglos florales, por las empresas que se dedican a esta actividad económica.

En Guatemala, a consecuencia de las crisis en los productos tradicionales durante los últimos años se ha realizado una rotación de cultivos, introduciendo la producción de productos no tradicionales, entre los que destaca la agroindustria de flores y rosas de exportación, las cuales requieren de técnicas modernas de producción que comprenden desde la adquisición de plantas madres, refrigeración de los productos, hasta el proceso de transporte, de lo anterior se deriva la introducción de nuevas variedades producidas con calidad y adecuada presentación, en cuanto a color, porte y consistencia.

Actualmente en el mercado interno guatemalteco las comercializadoras de arreglos y decoraciones florales han tenido auge, lo que ha originado un incremento en la demanda de materias primas y materiales producidos por la agroindustria de flores y rosas de exportación. Éstas además han contribuido a la diversificación de la producción y a la generación de fuentes de empleo, lo cual es importante para la economía del país puesto que soluciona parte de la problemática de desempleo.

1.2 Objetivos de la actividad económica

La actividad económica principal de una comercializadora de arreglos y decoraciones florales es la elaboración y confección de arreglos florales, venta de rosas y flores en general, elaboración de todo tipo de

decoraciones para eventos sociales y venta de otros productos relacionados; teniendo como objetivo principal proporcionar un servicio de alta calidad, que cumpla con las expectativas de los clientes, demostrando valores de servicio y atención, suministrando productos de calidad a precios competitivos.

En general, se busca que los servicios incluyendo el servicio a domicilio, se presten con prontitud, confidencialidad, comodidad de precios, pero sobre todo con calidad y belleza en cualquier arreglo o flor natural que el cliente requiera, garantizando una duración de lo mismos, para que la persona que obtenga un arreglo o cualquier producto ofrecido por la empresa, cumpla con su cometido de demostrar y transmitir el cariño, amor y afecto hacia la persona para la cual adquiera el arreglo floral o cualquier producto comercializado.

1.3 Importancia dentro del sistema económico nacional

La globalización económica es un proceso de internacionalización e integración económica mundial. Esta globalización demanda que el sistema económico del país posea leyes, regulaciones y estrategias que permitan integrarse a los mercados internacionales.

En los últimos años el sistema económico guatemalteco, específicamente el sector agrícola ha sido duramente castigado por desastres naturales. La falta de políticas y estrategias adecuadas que permitan a dicho sector competir con los mercados internacionales, ha provocado crisis económica en el país, viéndose afectados los principales productos tradicionales, hasta quedar rezagados; sin embargo, han sido sustituidos por productos no tradicionales como la agroindustria de flores y rosas de exportación, los cuales han permitido incorporarse nuevamente a los mercados internacionales.

En los mercados locales, la demanda de las rosas y flores se ha incrementado por parte de las comercializadoras de arreglos y decoraciones florales, debido a que éstas le han proporcionado un valor agregado a los productos, lo cual les ha permitido diversificar los productos y servicios que ofrecen para ser más competitivas.

Es importante indicar que este tipo de empresas tienen una participación significativa en la demanda de materias primas y materiales con las empresas agrícolas locales. Asimismo, genera fuentes de empleo, ingresos para el estado a través del pago de impuestos, lo que contribuye al desarrollo de la economía del país.

“Guatemala es pionera a nivel latinoamericano en la exportación de flores y follajes; sin embargo, la deficiencia en las vías de acceso y de comunicación, el aumento de costos en la infraestructura, fertilizantes, transporte e implantación de semillas y esquejes, así como la falta de políticas y estrategias para competir con los mercados internacionales, han estancado el desarrollo de la producción y exportación, con respecto a países como México y Colombia, los cuales tienen el apoyo de otros países y de su propio gobierno, lo que les permite contar con avances tecnológicos y logísticos más acelerados que el de Guatemala”.^(24:9)

1.4 Estructura organizacional

La organización de cualquier institución es de vital importancia, debido a que bajo una adecuada estructura se facilita y se orienta de mejor forma el funcionamiento de sus operaciones a cualquier nivel jerárquico, esto conlleva al fortalecimiento de la institución, al cumplimiento de las distintas obligaciones y compromisos, a afrontar cualquier contingencia, a efectuar mejores controles, a prestar los servicios de forma eficiente y oportuna y desde luego a una optimización de los recursos.

1.5 Forma y funcionamiento del sistema operacional

La estructura organizacional de una comercializadora de arreglos y decoraciones florales básicamente está formada por la Junta de Accionistas, Gerencia General, Departamento Administrativo y Financiero, Departamento de Ventas y Departamento de Decoraciones y Floristería, cada uno con diferentes secciones. Las funciones principales que realizan se describen a continuación:

1. Gerencia General

Tiene como funciones planificar, programar, organizar, coordinar, controlar y supervisar las actividades a cargo de los diferentes departamentos, así como de informar los resultados de las operaciones a la Junta de Accionistas, esto con el objeto de que las acciones de la empresa se desempeñen en forma eficiente y oportuna y de esta forma se cumpla con la misión, visión y objetivos de la empresa.

2. Departamento Administrativo y Financiero

Este departamento está integrado por las secciones siguientes:

a) Sección de Contabilidad

Es la encargada de planificar, dirigir, coordinar y realizar la ejecución de las actividades contables y financieras, así como la elaboración de estados financieros, establecer la situación financiera y resultados de las operaciones de la empresa, proponer modificaciones para mejorar los procedimientos de registro y control contable, analizar el costo, registro y control de los productos y servicios prestados, administración adecuada de los inventarios y darle cumplimiento a los aspectos fiscales y legales.

b) Sección de Compras

Se encarga de planificar, coordinar, cotizar y efectuar las compras de materias primas, materiales, suministros y en general todo tipo de artículos que sean necesarios para el adecuado cumplimiento y desempeño de las actividades de la empresa. Es necesario tener un control y cuidado especial con las existencias de materias primas para la elaboración de los arreglos florales, por ser considerados éstos como productos perecederos.

c) Sección de Tesorería

Es la responsable de percibir, manejar y resguardar las operaciones financieras provenientes del cobro por las ventas efectuadas y los servicios prestados, así como de registrar el movimiento de los diferentes egresos realizados por la empresa. También se encarga de calcular y facturar las ventas y servicios prestados, así como de realizar pagos a los proveedores.

3. Departamento de Ventas

Este departamento está integrado de la forma siguiente:

a) Supervisor de Tienda

Su función específica es coordinar, controlar y dirigir las ventas realizadas en la tienda principal, donde se centraliza la mayor parte de ventas y encuentran la mayoría de productos para la elaboración de arreglos florales, así como los encargados de prestar el servicio a domicilio, por lo que se hace necesaria una supervisión especial.

b) Supervisor en Carretas

Es la persona responsable de coordinar, controlar y dirigir las ventas generadas en las carretas que se encuentran ubicadas en los distintos

centros comerciales. Entre sus funciones específicas se encuentran el control de los cobros realizados en las cajas registradoras, el adecuado abastecimiento de los productos y materiales para la elaboración de los arreglos florales, verificar la calidad de los productos, la atención, esmero y dedicación con que se atiende al cliente.

c) Vendedores y Distribuidores

Son los encargados de la atención directa al cliente, el éxito de la empresa depende en gran medida de ellos, ya que de acuerdo al esmero y dedicación con que realicen su trabajo, en esa medida se alcanzaran las metas y objetivos trazados.

4. Departamento de Decoraciones y Floristería

Este departamento es el encargado de la elaboración de arreglos y decoraciones florales y está integrado por las secciones siguientes:

a) Sección de Diseño y Corte

Se encarga de crear y diseñar los modelos y estilos de los diferentes arreglos y decoraciones florales, atendiendo a la época, costumbres, tradiciones y desde luego cumpliendo con los gustos y preferencias de los clientes; asimismo, se encarga de efectuar los cortes de los estilos sugeridos por los clientes e innovar los productos con materias primas y materiales de la temporada.

b) Sección de Ensamblado y Montaje

Su función principal es confeccionar, ensamblar, estructurar y montar los arreglos y decoraciones florales, cumpliendo con las especificaciones de los diseños y estilos preestablecidos a requerimiento de los clientes. Es la sección que está comprometida a ejecutar y dar cumplimiento a los diseños

y estilos de los productos, garantizando la calidad y belleza natural de los mismos.

c) Control de Calidad

Es la sección responsable de llevar un control adecuado sobre las actividades realizadas en el Departamento de Decoraciones y Floristería, con el fin de garantizar la calidad de los productos y servicios ofrecidos por la empresa y velar por que todas las actividades realizadas garanticen condiciones de calidad, menor costo y por supuesto satisfacer las necesidades y exigencias de los clientes, con ello se logrará mantener el prestigio de la empresa.

1.6 Participación en los mercados y políticas de ventas

Desde hace algunos años y en la medida que la agroindustria de flores, rosas de exportación, follajes, esquejes se han desarrollado, la participación del comercio de arreglos y decoraciones florales en los mercados nacionales e internacionales ha tenido una evolución y un crecimiento significativo.

El motivo del desarrollo de las comercializadoras de arreglos y decoraciones florales, se debe en gran medida a la diversificación de productos y servicios ofrecidos por este tipo de empresas, los cuales han permitido desarrollar la creatividad de las personas, tanto para diseñar, confeccionar diferentes estilos de arreglos y decoraciones florales, como para establecer medidas, políticas, estrategias de comercialización, aspectos que han permitido un incremento de la oferta y demanda de los productos y servicios, por lo que la participación activa ha sido considerable en ésta actividad económica.

1.6.1 Principales productos y servicios

Las comercializadoras de arreglos y decoraciones florales, buscan una tradición de elegancia, distinción en los productos y servicios que se ofrecen. Actualmente cuentan con modernos estilos y diseños decorativos para regalos y eventos especiales, basados en elementos naturales incluyendo ramos de flores, fruteros, bases de diferentes materiales y desde luego la utilización de la increíble diversidad y belleza de las flores naturales de alta calidad, además poseen un personal altamente experimentado por muchos años de entrenamiento y perfeccionamiento en el arte floral.

La especialidad de los productos que se comercializan son las ventas de arreglos florales con servicio a domicilio a los principales puntos de la ciudad, ventas realizadas vía internet, ventas en tiendas y carretas ubicadas en los centros comerciales, ofrecen diferentes productos de acuerdo a la ocasión y gusto del cliente.

Existe variedad de diseños y materiales que en algunos lugares del mundo son los mismos, pero que se les denomina con un nombre diferente.

A continuación se describen algunos de los principales productos que se ofrecen para diferentes ocasiones y sentimientos:

1. Arreglos florales para celebración de aniversario

a) Jardín Tropical

Base de barro redonda, combinada con 24 flores exóticas entre rosas, jengibres, heliconias y gerberas.



b) Frutero de Don Juan

Base de bejuco, con 24 rosas combinadas con 8 libras de frutas de exportación.



c) Florigrama

Se coloca el logotipo de una empresa con una dedicatoria especial para felicitar. Este arreglo tiene un cargo extra dependiendo la complejidad del logotipo de la empresa.



d) Concha Tropical

Base de bejuco pelado, combinada con tres docenas de flores exóticas, entre gerberas, rosas, anturios, heliconias, jengibres, maracas, y follajes de floryda beauty y lether.



2. Arreglos florales para cumpleaños

a) Sombrero con gerberas y rosas

Base de bejuco, combinada con gerberas, rosas y follajes, un total de 36 flores.



b) Imperial

Base de vidrio, con dos orejas a los lados combinada con 36 rosas de exportación.



c) Holandés Azul

Base de vidrio soplado, con una combinación de 24 rosas y follajes.



d) Europeo Premium

Base de vidrio extra grande, combinada con dos docenas de rosas y dos docenas de gerberas.



e) Balanza Twin

Base de bejuco, con 36 rosas recostadas (esta base no incluye espuma floral) al momento de recibir el arreglo se deben retirar las flores de la canasta y colocarlas en un florero.



3. Arreglos florales para fechas especiales

a) Carreta de rosas

Base de bejuco barnizado en forma de carreta, combinada con follajes y 24 rosas.



b) Barco

Base de bejuco grande, combinada con tres docenas de rosas.



4. Arreglos florales para desear mejoramiento

a) Concha de 36 rosas

Base de bejuco pelado, combinada con tres docenas de rosas y follajes.



b) Canasta de girasoles

Base de bejuco, combinada con 24 girasoles.



5. Arreglos florales para el amor y la amistad

a) Canasta Valentina

Base de bejuco, combinada con 24 rosas y follajes.



6. Arreglos para el nacimiento de un bebe

a) Jarra Tradicional

Base con jarra tradicional, combinado con rosas y follajes.



7. Arreglos florales para el día de la madre

- a) Arreglo floral exótico en aves del paraíso, decorado con hojas de dracena y soliaster.
- b) Arreglo floral donde la prioridad son las orquídeas, decorado con liatris, orquídea hawaiana y soliaster, con base de vidrio.

8. Arreglos navideños

- a) Arreglo con pascuas de varias tonalidades y con base de canasta fina.
- b) Arreglo con rosas de varias tonalidades y con base canasta u otro diseño, incluyendo algún tipo de peluche.

9. Ramos fúnebres

- a) Corona fúnebre en rosas, combinado en rosas blancas y rojas, decorado con gipsofilia y moño de cinta.

- b) Ramo fúnebre en rosas, combinado en rosas blancas y rojas, decorado con eucalipto y moño de cinta.

10. Arreglos florales fruteros

- a) Frutero en flores primaverales, con rosas, aves, decorado con liatris, base canasta fina, frutas, manzana, pera, uvas, granadillas, duraznos.
- b) Frutero en flores exóticas, gladiolo, orquídea, maracas con variedad de frutas, en base de canasta fina.

1.6.2 Oferta y demanda de los productos y servicios

“Se considera que las flores más vendidas en el mundo son, en primer lugar las rosas, seguidas por los crisantemos, tercero los tulipanes, cuarto los claveles y en quinto lugar los liliium.

Ninguna flor ornamental ha sido y es tan estimada como la rosa. A partir de la década de los noventa su liderazgo se ha consolidado debido principalmente a una mejora de las variedades, a la ampliación de la oferta durante todo el año y a su creciente demanda. Sus principales mercados de consumo son Europa, donde figura Alemania en primer lugar, así como Estados Unidos y Japón.

Los principales productores de la agroindustria de flores a nivel mundial son: Italia que ocupa 1.000 hectáreas de invernadero, Holanda 920 hectáreas, Francia 540 hectáreas, España 250 hectáreas, Israel 220 hectáreas, Alemania 200 hectáreas, México y Colombia cerca de 1.000 hectáreas”.^(19:1)

Guatemala al igual que otros países latinoamericanos, cuenta con una posición geográfica y climatológica adecuada para desarrollar la agroindustria de flores y rosas de exportación, aspectos que les han permitido convertirse en importantes productores y exportadores de éstos

productos no tradicionales. Además, han contribuido al crecimiento de las comercializadoras de arreglos y decoraciones florales, quienes a través del consumo y diversificación de los productos han impulsado el crecimiento de oferta de productos hacia los consumidores, utilizando para el efecto adecuadas medidas y estrategias de comercialización, obteniendo como resultado un incremento de la demanda de productos y servicios.

1.6.3 Medidas y estrategias de comercialización

El éxito del desarrollo de las comercializadoras de arreglos y decoraciones florales no solo depende de la utilización y confección de productos de alta calidad, sino que también de la estrategia para atraer a los clientes potenciales, facilitando, promoviendo e impulsado los productos y desde luego manifestando atención, esmero y dedicación de servicio al cliente. Para alcanzar ese objetivo es necesario establecer medidas y estrategias para motivar el acercamiento e interés de los consumidores, entre estas se mencionan las siguientes:

1. Servicios a domicilio

Este servicio se ofrece para comodidad de los clientes, permite que desde la casa, empresa o cualquier lugar donde el cliente se encuentre, éste pueda adquirir los productos y servicios ofrecidos por la empresa, facilitando para el efecto la aceptación de los diferentes medios de pago que existen en la actualidad, brindando una atención con esmero, dedicación, amabilidad, cordialidad, respeto y admiración por los consumidores.

2. Servicios vía internet

En la actualidad este servicio juega un papel importante, ya que cumple dos funciones, primero promocionar y promover los productos y luego facilitar la

compra de los mismos, utilizando menos esfuerzos por parte de los clientes y usuarios del servicio.

3. Cobertura de mercados

Al igual que los servicios indicados anteriormente, es necesario promover, promocionar y facilitar la oferta de los productos en puntos estratégicos, para lo cual se ubican tiendas, kioscos o carretas en los diferentes centros comerciales o puntos de venta que se consideren de mayor afluencia.

4. Alianzas comerciales y empresariales

Es de suma importancia que la empresa se encuentre innovando constantemente, con el fin de promocionar, vender los productos y servicios. Actualmente se realizan alianzas estratégicas entre empresas, en las cuales se ofrecen y promocionan los productos, obteniendo beneficios las partes involucradas; tal es el caso de las empresas de tarjetas de crédito con las comercializadoras de arreglos y decoraciones florales, en donde se regala un arreglo floral por la adquisición de una tarjeta de crédito o bien obtienen descuentos al realizar una compra de un arreglo floral con determinada tarjeta de crédito.

5. Compromiso de calidad y capacidad de abastecimiento

En las comercializadoras de arreglos y decoraciones florales existen estrictos estándares de calidad, ya que el uso de los productos es principalmente en fresco, como producto decorativo y ornamental, a nivel doméstico, en festividades religiosas y comerciales.

A nivel nacional como internacional, la demanda se ajusta a ciertas fechas principales, entre las que sobresalen el día de San Valentín, Día de la Madre, Semana Santa y Navidad, por lo tanto se debe planificar

adecuadamente, para dar cumplimiento a las demandas de productos de la temporada.

6. Diversidad de productos y mercadeo aleatorio

En cualquier mercado muchas veces lo difícil es el acercamiento de los posibles consumidores, sin embargo, deben existir políticas de ventas flexibles, que permitan que un cliente pueda escoger los productos a su gusto, que cuando este no tenga la capacidad de pago, pueda tener alternativas que le permitan satisfacer las necesidades.

En el caso de las empresas de arreglos y decoraciones florales, cuando a un cliente se le muestra un diseño o arreglo floral, la mayoría de ocasiones el arreglo le gusta, pero otras veces no cuenta con los recursos económicos para comprar, en sustitución se le ofrecen los productos al menudeo, es decir flores o rosas por docena, en bonch o los materiales para practicar el arte floral.

1.7 Control de calidad en la elaboración de los productos

La calidad es el conjunto de atributos o propiedades que describen los productos, esto se expresa en relación a características específicas, para el caso de los arreglos y decoraciones florales es necesario que los mismos cuenten con el estilo, forma, aspecto, frescura, aroma, color y en general que transmita un mensaje de amor, cariño, respeto, admiración, sobre todo que resalte la belleza natural. Para cumplir con estas especificaciones debe atender ciertos estándares de calidad, principalmente en las materias primas y materiales utilizados para la confección y elaboración de arreglos.

1.7.1 Principales materias primas y materiales

Las principales materias primas y materiales para la elaboración de arreglos y decoraciones florales son: las flores, rosas, follajes, recipientes de vidrio y

barro, canastas de bejucos y otros materiales. Derivado de la diversidad de flores y follajes, a continuación se describen algunos de ellos, así como el cuidado que se les debe dar para alcanzar la calidad deseada de los productos.

1. Rosas color rojo: samantha, Madame de bard, royalty
2. Rosas color rosado: Bridal pink, sonia, greta y duches
3. Rosas color blanco: Lady liberty, bridal white y white satin
4. Rosas color amarillo: Emblem, capella y carta de oro
5. Rosas color naranja: Marina y Mercedes
6. Rosas color lila: Lavanda y sterling silver
7. Rosas otros colores: Target (bi-color) y champagne

Además de las rosas, se utilizan orquídeas, aves del paraíso, girasoles, azucenas, margaritas, anturios, gerberas, lirios, crisantemos, entre otras.

“Los estándares de calidad que deben cumplir, principalmente para las rosas son los siguientes:

a) Flor:

1. Punto de corte: normal 100%
2. Tamaño del botón: de 3 a 6 centímetros, dependiendo de la variedad
3. Grado de hidratación: 100% hidratado
4. Condición de los pétalos: sin daños ni quemaduras y de apertura lenta
5. Condición de los sépalos: sin quemaduras
6. Coloración

b) Tallo:

1. Tamaño del tallo: largo de 40 a 80 centímetros
2. Firmeza del tallo: 100% normal

3. Verticalidad del tallo: recto

c) Follaje:

1. Grado de deshidratación: leve

2. Color del follaje: verde y brillante

3. Condición del follaje: sin quemaduras” ^(23:107)

Después de tener las materias primas y materiales adecuados para la elaboración de los arreglos y decoraciones florales, se debe inspeccionar y llevar un riguroso control en el proceso de diseño y confección del producto, para que al convertirse en producto terminado, cumpla con las expectativas del cliente y garantice duración y consistencia, pero sobre todo que resalte la calidad total del producto ofrecido por la empresa.

1.7.2 Medios de almacenamiento y distribución de las materias primas y materiales

Las comercializadoras de arreglos y decoraciones florales, utilizan materias primas y materiales de rápida descomposición, por lo que es necesario tomar en consideración algunos aspectos para su almacenamiento y transporte, entre ellos se encuentran los siguientes:

1. Mantener en cuartos fríos los productos tales como las rosas, follajes y flores en general, a temperaturas ajustadas, donde permanezcan hidratadas y en recipientes donde se conserven adecuadamente.

2. Transportar los productos (rosas, follajes y flores en general) a los centros de distribución, en cajas especiales de manera que se conserven adecuadamente, ya que puede afectar la calidad de los mismos y además puede provocar pérdidas. Es conveniente enviar a las tiendas o sucursales estrictamente solo los productos necesarios, por lo que debe existir una adecuada programación.

CAPÍTULO II

LEGISLACIÓN Y REGULACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS CONTABLES Y FINANCIEROS

2.1 Requisitos y formalidades para su constitución y autorización

“La legislación guatemalteca vigente establece que, para ser comerciantes y ejercer en nombre propio y con fines de lucro, es necesario constituir un negocio ya sea como comerciante individual o cualquiera de las sociedades organizadas bajo forma mercantil, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 del Código de Comercio. Son sociedades organizadas bajo forma mercantil, exclusivamente las siguientes:

1. La sociedad colectiva.
2. La sociedad en comandita simple.
3. La sociedad de responsabilidad limitada.
4. La sociedad anónima.
5. La sociedad en comandita por acciones”.^(2:3)

Actualmente, las operaciones mercantiles son realizadas por comerciantes sociales organizados bajo la forma mercantil de “sociedad anónima”, debido a que este tipo de sociedad tiene el capital dividido y representado por acciones y que la responsabilidad de cada accionista está limitada al pago de las acciones que hubiere suscrito, lo cual permite minimizar el riesgo de la inversión por la responsabilidad que los socios tienen.

2.1.1 Formalización

“Las empresas constituidas como sociedades mercantiles con denominación de sociedad anónima, de acuerdo con lo regulado en los artículos del 86 al 194 del Código de Comercio, deben de formalizarse

mediante escritura constitutiva indicando el plazo por el cual fue creada, la actividad principal y el objeto de la misma”.^(2:15)

2.1.2 Autorización

“El Registro Mercantil es el ente encargado de otorgar o denegar la autorización para la constitución de las sociedades mercantiles con denominación de sociedad anónima. Previo a la autorización e inscripción definitiva por parte del Registro Mercantil, éste verifica que la escritura de constitución de la sociedad cumpla con los requisitos legales para poder ser inscrita provisionalmente, es asignado un número de registro, folio y libro provisional, de acuerdo con lo establecido en el artículo 341 del Código de Comercio”.^(2:65) Para el efecto, es emitido y publicado en el Diario Oficial un edicto, para hacer de conocimiento público la inscripción provisional, dicha publicación se hará por cuenta del interesado.

2.1.3 Inscripción en el Registro Mercantil

“La inscripción definitiva de la sociedad anónima se realiza en el Registro Mercantil, ocho días después de efectuada la publicación en el Diario Oficial, siempre que no exista oposición alguna y los efectos de dicha inscripción se retrotraen a la fecha de la inscripción provisional, de conformidad con lo establecido en el artículo 343 del Código de Comercio”.^(2:66) Para la inscripción definitiva de la sociedad, se debe presentar ante la sección correspondiente del Registro Mercantil lo siguiente:

1. Fotocopia del nombramiento del Representante Legal, debidamente razonado por el Registro Mercantil.
2. Testimonio de escritura de constitución y ampliación si existiera.

3. Timbre fiscal de ley para adherirlo a la Patente de Sociedad que el Registro Mercantil emite, así como el o los timbres fiscales que se adhieren a los testimonios.

2.1.4 Apertura

“Cuando la sociedad anónima se encuentre inscrita en forma definitiva en el Registro Mercantil, debe inscribirse ante la Superintendencia de Administración Tributaria previo a iniciar actividades, donde se le asigna un número de identificación tributaria, el cual debe consignar en toda actuación que se realice ante la misma, según artículo 120”.^(3:72) Asimismo, se debe inscribir al Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, registrar el contador de la empresa y representante legal.

2.2 Aplicación de leyes y reglamentos vigentes

2.2.1 Código de Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas

“De acuerdo con las regulaciones establecidas en el Código de Comercio, toda empresa constituida como una sociedad mercantil con denominación de sociedad anónima, se encuentra regulada en los artículos del 86 al 194, su fin principal es el lucro y debe estar inscrita en el Registro Mercantil como sociedad”.^(2:15)

Los comerciantes están obligados a llevar contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y aplicando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Para el efecto deben llevar, los libros o registros siguientes:

1. Inventarios;
2. De primera entrada o diario;

3. Mayor o centralizador;
4. De Estados Financieros.

Además podrán utilizar los otros que estimen necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales. Asimismo, podrán llevar la contabilidad por procedimientos mecanizados, en hojas sueltas, fichas o por cualquier otro sistema, siempre que permita su análisis y fiscalización. Los libros y registros se deben operar en español y las cuentas en moneda nacional.

El artículo 374 indica que “el comerciante debe establecer, tanto al iniciar sus operaciones como por lo menos una vez al año, la situación financiera de su empresa, a través del balance general y del estado de pérdidas y ganancias que deben ser firmados por el comerciante y el contador general”. ^(2:72)

2.2.2 Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas

Este Código tiene por objeto armonizar las leyes tributarias, sujetándolas a lo preceptuado por la Constitución Política de la República de Guatemala, así como uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general, el artículo 18 establece que, “se considera a las sociedades mercantiles como sujeto pasivo obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias”. ^(3:29)

El Código Tributario faculta a la Superintendencia de Administración Tributaria para fiscalizar y verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, tiene la potestad de requerir a los contribuyentes libros, documentos y archivos relacionados con la actividad económica y financiera, con el objeto de establecer la base imponible de los tributos y comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Las cuales

prescriben en el plazo de cuatro (4) años, siempre y cuando no existan actos que interrumpa la misma, de lo contrario el plazo se incrementa a ocho (8) años.

En una organización, los riesgos en materia fiscal se traducen en sanciones por parte de la Administración Tributaria. La legislación fiscal en nuestro país es extensa y los contribuyentes deben conocer en forma amplia estas normativas para lograr una aplicación e interpretación adecuada de las mismas. Contar con controles internos en el área de impuestos ayuda a minimizar riesgos, a estar solventes ante la Administración Tributaria, a evitar sanciones por el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Las sanciones se encuentran tipificadas en el Código Tributario, Código Penal y Código Procesal Penal.

2.2.3 Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas y Acuerdo Gubernativo 206-2004

“La ley del Impuesto Sobre la Renta, tiene como objeto gravar los ingresos (renta) que se originan por la inversión de capital, trabajo o la combinación de ambos en el territorio nacional, ya sea que los obtenga una persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país”.^(7:97)
Es decir, que grava aquellos ingresos generados por capitales, bienes, servicios y derechos invertidos o utilizados en el país o bien que tengan su origen en actividades desarrolladas en Guatemala.

a) Personas afectas

1. Personas individuales: Empleados, profesionales y empresarios individuales.
2. Personas jurídicas: Entidades no lucrativas y sociedades mercantiles.

3. No domiciliados en Guatemala: Aquellos que no residen en el territorio nacional de Guatemala.

b) Período de imposición

Está comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

c) Formas de pago

El Impuesto Sobre la Renta permite al contribuyente elegir las formas de pago del impuesto, la que más se ajuste a la actividad económica que desempeña, instituye los lineamientos y características con que se debe pagar el impuesto y establece las formas de pago siguientes:

1. Pagos trimestrales:

De acuerdo con el artículo 61: “Los contribuyentes sujetos al régimen optativo establecido en el artículo 72, deberán realizar pagos trimestrales o pagos a cuenta de la liquidación final del impuesto, la cual se hace con la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta. Los pagos trimestrales se deben realizar por trimestres vencidos, dentro del mes calendario siguiente a la finalización del trimestre que corresponda, por medio formulario o recibo de pago establecido para el efecto”.^(7:133)

2. Retención del 5%:

Esta forma de pago del impuesto sustituye a los pagos trimestrales mencionados anteriormente. En esta opción las retenciones tendrán carácter de pago definitivo o bien pueden acreditarse al pago del impuesto en la liquidación definitiva anual. Las retenciones las efectuarán personas que tengan obligación de llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio y que paguen o acrediten en cuenta rentas a contribuyentes domiciliados en Guatemala, siempre que el contribuyente haya optado por

este sistema y lo haya comunicado a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Las retenciones se aplicarán a los ingresos obtenidos por servicios, arrendamientos y honorarios, con excepción de los servicios prestados por instituciones o entidades fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos.

d) Regímenes de tributación

De acuerdo con los artículos 44 y 72, se establecen los regímenes de tributación para el pago del Impuesto Sobre la Renta siguientes:

1. Régimen general:

“El artículo 44 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, se refiere al régimen general de pago del impuesto, el cual indica que las personas individuales o jurídicas constituidas al amparo del Código de Comercio, deberán pagar el impuesto aplicando a su renta imponible una tarifa del 5%, el pago se puede realizar a través de dos opciones; pagar directamente en forma mensual a las cajas fiscales el 5% del total de ventas; o bien que los clientes retengan el 5% al momento de efectuar el pago de las facturas y enterar el impuesto retenido a las cajas fiscales, dentro de los diez días hábiles del mes inmediato siguiente al de emitidas las facturas”. ^(7:124)

Las facturas deben consignar según sea el caso las siguientes leyendas “Pago directamente a las cajas fiscales del 5% de ISR” o “Sujeto a retención del 5%”.

2. Régimen optativo:

De acuerdo al artículo 72 de la ley del Impuesto Sobre la Renta: “Los contribuyentes podrán optar por pagar el impuesto, aplicando a la renta imponible determinada conforme a los artículos 38 y 39 de la Ley del

Impuesto Sobre la Renta y a las ganancias de capital, el tipo impositivo del treinta y uno por ciento (31%). El impuesto se determinará y pagará por trimestres vencidos, sin perjuicio de la liquidación definitiva del periodo anual”.^(7:115)

“Los contribuyentes deberán realizar los pagos trimestrales a cuenta conforme lo establecido en el artículo 61 y las facturas deberán consignar la leyenda Sujetos a pagos trimestrales”.^(7:133)

3. Retenciones a no domiciliados:

En este régimen, se efectúa la retención del impuesto a las personas no domiciliadas en Guatemala, que obtienen rentas de fuente guatemalteca y pagaran sobre el 10% o el 31% de impuesto, de acuerdo a los casos indicados en el artículo 45 de la ley del Impuesto Sobre la Renta. Los agentes o representantes en el país de este tipo de empresas, retendrán a los no domiciliados el impuesto y lo enterarán a la entidad correspondiente, dentro de los primeros quince días hábiles del mes calendario inmediato siguiente a aquel en el que se percibieron o devengaron las rentas.

4. Empleados en relación de dependencia:

Los empleados en relación de dependencia, deberán presentar ante el patrono una declaración al inicio de sus actividades, donde consignaran los ingresos que perciben. Se realizará una proyección del Impuesto Sobre la Renta anual, en base a los ingresos y se determinará si es necesario o no retenerle el impuesto al empleado. El patrono es quién realizará la retención y deberá enterarla a las cajas fiscales dentro de los diez días hábiles siguientes al mes inmediato anterior. Al final del período el empleado realizará la declaración definitiva ante el patrono, donde liquidará el impuesto, pagando el impuesto faltante o acreditando con la planilla del Impuesto al Valor Agregado.

e) Declaración anual del Impuesto Sobre la Renta

En esta se declaran la rentas, costos y gastos obtenidos durante el período impositivo, se calcula y paga el impuesto correspondiente. A la declaración debe adjuntarse como anexos el Balance General, Estado de Resultados, Estado de Flujo de Efectivo y Estado de Costo de Producción, estos debidamente firmados por el representante legal o propietario y por el contador de la empresa. La Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta, debe presentarse dentro de los primeros tres meses del año calendario siguiente.

f) Aspectos relacionados con la valuación de inventarios

Desde el punto de vista fiscal, la valuación de los inventarios se debe determinar aplicando cualquiera de los métodos que el artículo 49 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta indica:

1. Costo de producción o adquisición: se puede considerar el precio de la última compra, o promedio ponderado de la existencia inicial más las compras del ejercicio.
2. Precio del bien.
3. Precio de ventas menos gastos de venta; y
4. Costo de producción o adquisición o costo de mercado, el que sea menor.

Los contribuyentes que soliciten a la Superintendencia de Administración Tributaria, la autorización de cambio de sistema de valuación de inventarios, deben cumplir con la información siguiente: La clase de bienes del inventario, el sistema de valuación utilizado, las razones para solicitar el cambio y las partidas contables de los ajustes que se efectúen con motivo del cambio solicitado y sus efectos fiscales.

En relación a las pérdidas por faltantes, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo 38 inciso ñ, establece que se consideran gastos deducibles las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, debidamente comprobadas, y las producidas por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente; por la parte de cualquiera de tales pérdidas no cubiertas por seguros o indemnizaciones, y siempre que no se hayan tomado como gasto deducible por medio de ajustes en los inventarios.

Para el efecto de la deducción a la renta bruta, establecida en el inciso ñ, se deben observar los requisitos establecidos en el artículo 15 del Reglamento.

2.2.4 Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas y Acuerdo Gubernativo 311-97

La ley establece que: “El Impuesto al Valor Agregado es generado por la venta o permuta de bienes muebles, prestación de servicios, importaciones, arrendamientos de bienes muebles o inmuebles, adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, los autoconsumos, la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, la venta o permuta de bienes inmuebles, las primas de seguros, intereses sobre préstamos (con excepción de los pagados a entidades bancarias o financieras fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos y los que devenguen los títulos de crédito negociados a través de una bolsa de valores), entre otros”.^(5:175)

a) Generalidades

La tarifa del impuesto es del 12% sobre la base imponible, es decir el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales, la tasa del impuesto debe incluirse en el precio de venta o en el valor de los servicios que se presten. El débito fiscal es la suma del

impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el periodo impositivo respectivo.

El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente, al momento de realizar la adquisición de bienes, utilización de servicios, importaciones y todos aquellos actos gravados por la ley, los cuales constituyan costos y gastos necesarios para producir o conservar su fuente productora de rentas.

b) Declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado

El plazo para la presentación de la declaración del Impuesto al Valor Agregado, es el mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, el contribuyente presentará el total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior; es decir, compras, servicios adquiridos, ventas o servicios prestados, incluso las operaciones exentas del impuesto.

El impuesto a pagar se determinará a través de la diferencia entre el Crédito fiscal y el Débito fiscal. En el caso de los contribuyentes que muestren ventas gravadas y exentas, menores que las compras de bienes y servicios durante tres períodos impositivos consecutivos, deberán acompañar a la declaración, una justificación documentada de las razones por las cuales están comprando más de lo que venden.

La declaración deberá ir firmada por el representante legal de la empresa y se podrá pagar en las oficinas de la Superintendencia de Administración Tributaria o bien en los bancos del sistema autorizados para recibir estos pagos. Si durante el mes calendario que se está declarando, no existieron movimientos de compras y ventas, de igual forma se presentará la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado sin movimiento.

c) Aspectos relacionados con pérdidas por faltantes de inventarios

Las pérdidas por faltantes usualmente son determinadas al momento de efectuar un inventario físico. Los faltantes más comunes se dan por las siguientes causas: Robo, siniestros, mermas y deterioro.

En materia fiscal, es importante señalar que el artículo 3 numeral 7 de la Ley establece que: “Constituyen hecho generador del impuesto la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente”.^(5:177)

Para que no se genere impuesto en la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario de bienes, por causas derivadas de casos fortuitos, de fuerza mayor, de delitos contra el patrimonio, el contribuyente deberá cumplir con la documentación que establece el artículo 4 del Reglamento.

2.2.5 Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz Decreto 19-04 del Congreso de la República de Guatemala

“Este impuesto se establece a personas individuales o jurídicas que dispongan de patrimonio propio y que realicen actividades mercantiles en el territorio nacional a través de:

1. Empresas mercantiles y agropecuarias
2. Fideicomisos
3. Contratos de participación

4. Sociedades irregulares y de hecho
5. Encargo de confianza
6. Sucursales, agencias, establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país
7. Copropiedades
8. Comunidades de bienes
9. Patrimonios hereditarios indivisos
10. Otras formas de organización empresarial

Para tener la obligación de pagar éste impuesto, las personas individuales o jurídicas mencionadas anteriormente, deben obtener un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos”. (6:344)

a) Generalidades

El artículo 6 establece que: “El período de imposición es trimestral y computará por trimestres calendario, el impuesto deberá pagarse dentro del mes calendario inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre.

La base imponible del impuesto será la que sea mayor de:

1. La cuarta parte del monto del activo neto; o
2. La cuarta parte de los ingresos brutos.

Para el caso de contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro veces que sus ingresos brutos, la base imponible a aplicar será la cuarta parte de los ingresos brutos”. (6:346)

b) Tipo impositivo

1. Durante los periodos impositivos del 01 de julio al 31 de diciembre de 2004, será del 2.5%

2. Durante los periodos impositivos del 01 de enero de 2005 al 30 de junio de 2006, será del 1.25%
3. Durante los periodos impositivos del 01 de julio de 2006 al 31 de diciembre de 2007, será del 1%

c) Exenciones

Dentro de las exenciones más importantes se pueden mencionar las siguientes:

1. Los contribuyentes que tributen bajo el régimen establecido en los artículos 44 y 44 A del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.
2. Las personas que inicien actividades empresariales, por los primeros cuatro trimestres de operación.
3. Los contribuyentes que a partir de la vigencia de la ley, obtengan pérdidas de operación durante dos años consecutivos, aplica únicamente para cuatro periodos impositivos siguientes a los años en que resultaron las pérdidas.
4. Las demás indicadas en el artículo 4 de la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.

2.2.6 Ley de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala

La aplicabilidad de la Ley es de orden general para todos los comerciantes, instituciones y entidades públicas. Define y clasifica a los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, así como los tipos de retención que deben realizar, de acuerdo a las clasificaciones siguientes:

- Retenciones a cargo de exportadores

- Sector público
- Operadores de tarjetas de crédito o de débito
- Adquisición de combustibles, pagados con tarjeta de crédito o de débito
- Contribuyentes especiales
- Otros agentes de retención

La Superintendencia de Administración Tributaria es la encargada de notificar por escrito a los contribuyentes que designe como agentes de retención, previo análisis de comportamiento tributario de los mismos, los cuales deberán cumplir con las obligaciones establecidas en el artículo 7 de la Ley.

Los agentes de retención determinados en la Ley, a excepción de los establecidos en los artículos 2, 3 y 4 de la misma, no practicarán la retención que corresponda, cuando les presten servicios o hagan compras menores a dos mil quinientos quetzales (Q.2,500.00).

Además de lo descrito anteriormente, la Ley establece la creación del Registro Fiscal de Imprentas, que consiste en llevar un control de las imprentas y de las personas individuales o jurídicas denominadas en ésta Ley como autoimpresores, que se dediquen, dentro de sus actividades, a la impresión de documentos fiscales.

Otro de los puntos importantes es la Bancarización en Materia Tributaria, que consiste en los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, que sean mayores a cincuenta mil quetzales (Q.50.000.00), deberán realizarse por cualquier medio que establezca el sistema bancario, que individualice al beneficiario, distinto al efectivo.

2.3 Aplicación de regulaciones específicas a los procedimientos contables y la presentación de los estados financieros

2.3.1 Normas Internacionales de Contabilidad

2.3.1.1 Inventarios

“La norma establece el tratamiento contable que debe darse a los inventarios, dentro del sistema de medición del costo histórico y los define de la siguiente manera:

Inventarios son activos:

1. Poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
2. En proceso de producción de cara a tal venta; o
3. En la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en el suministro de servicios”. ^(13:2-4)

En los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para revender, los inventarios de productos terminados, los inventarios en curso de fabricación por la empresa, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo.

El **Valor Neto Realizable** de los inventarios, es un elemento importante en la valuación de los mismos y está constituido por el precio de venta de un activo en el curso normal de la operación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

2.3.1.2 Presentación de los Estados Financieros

Los Estados Financieros constituyen una representación financiera estructurada de la situación financiera y de las transacciones llevadas a cabo por la empresa.

“El objetivo de los Estados Financieros, con propósitos de información general, es suministrar información acerca de la situación y desempeño financieros, así como de los flujos de efectivo, que sea útil a un amplio espectro de usuarios al tomar sus decisiones económicas. Los Estados Financieros también muestran los resultados de la gestión que los administradores han hecho de los recursos que se les han confiado”.^(13:1-6)

La responsabilidad por la elaboración y presentación de los Estados Financieros corresponde a la empresa, y recae en el órgano de administración.

1. Balance de situación general

Para la elaboración y presentación del Balance de Situación General, se debe hacer la distinción entre lo corriente y no corriente. Cada empresa deberá determinar, considerando la naturaleza de sus actividades, si presenta o no sus activos corrientes y sus pasivos corrientes como categorías separadas en el balance.

a) Activos no corrientes

Incluye activos tangibles o intangibles, de operación o financieros, ligados a la empresa a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado quede claro. Entre los activos no corrientes se pueden mencionar los siguientes:

- Propiedades, planta y equipo
- Activos intangibles
- Inversiones financieras
- Plusvalía
- Licencias de fabricación

b) Activos corrientes

Un activo debe clasificarse como corriente cuando:

- 1) su saldo se espera realizar, o se tiene para su venta o consumo, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la empresa, o
- 2) se mantiene fundamentalmente por motivos comerciales, o para un plazo corto de tiempo, y se espera realizar dentro del periodo de doce meses tras la fecha del balance, o
- 3) se trata de efectivo u otro medio equivalente, cuya utilización no esté restringida, entre los activos corrientes se pueden mencionar los siguientes:

- Inventarios
- Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar
- Efectivo y otros equivalentes
- Anticipos

c) Patrimonio de Accionistas

En esta sección del Balance de Situación General se clasifican las partidas con la información siguiente:

- Capital emitido
- Reservas
- Ganancias y pérdidas acumuladas
- Ganancia o pérdida neta del período

d) Pasivos no corrientes

Se consideran pasivos corrientes cuando el plazo original de los mismos es por un período mayor de doce meses o a largo plazo, entre éstos se pueden clasificar los siguientes:

- Préstamos con interés
- Impuestos diferidos
- Obligaciones por beneficios de retiro

e) Pasivos corrientes

Un pasivo debe clasificarse como corriente cuando:

- 1) se espera liquidar en el curso normal de la operación de la empresa, o bien
- 2) cuando debe liquidarse dentro del periodo de doce meses desde la fecha del balance, entre los pasivos corrientes se pueden mencionar los siguientes:

- Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar
- Préstamos a corto plazo
- Provisiones para garantías

En el cuerpo principal del balance de situación general o en las notas que se refieran al mismo, se debe revelar subdivisiones más detalladas de las partidas que componen las líneas del balance, clasificadas de una forma apropiada a las operaciones llevadas a cabo por la entidad. Cada partida debe ser subdividida, cuando sea apropiado, según su naturaleza, tamaño o función.

El rubro de inventarios debe clasificarse y presentarse en el Balance de Situación General como un activo corriente, porque los mismos pueden ser vendidos, consumidos y realizarse dentro del ciclo normal de operación de la empresa. Asimismo, deben revelar dentro del cuerpo del Balance de situación general o en las notas, la subdivisión de acuerdo con lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 2 “en categorías tales

como mercaderías, materias primas, materiales, productos en proceso y productos terminados”. (13:2-4)

2.3.2 Normas Internacionales de Auditoría

Son principios básicos, lineamientos y procedimientos esenciales que se deben observar en la realización de una auditoría de estados financieros.

Previo a conocer los principios básicos, lineamientos y procedimientos que establecen las Normas Internacionales de Auditoría, para el desarrollo de una auditoría de estados financieros, es importante conocer la definición de Normas de auditoría y en que consisten las Normas personales, Normas relativas a la ejecución del trabajo y las Normas relativas al informe.

1. Normas de auditoría

Son los requisitos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo, los cuales se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas.

2. Normas personales

Se relacionan con las cualidades del auditor y la calidad de su trabajo y constituyen condición indispensable para dar cumplimiento a la ejecución del trabajo. Entre estas normas se pueden mencionar las siguientes:

- Entrenamiento técnico y capacitación profesional
- Independencia del auditor
- Cuidado profesional
- Naturaleza confidencial del trabajo de auditoría

3. Normas relativas a la ejecución del trabajo

Indican los procedimientos que le permiten al auditor, obtener suficientes elementos de juicio, para evidenciar en los papeles de trabajo, todas aquellas situaciones encontradas durante el examen y que le servirán de base para la elaboración del informe. Entre estas normas se pueden mencionar las siguientes:

- Planeamiento y supervisión adecuados
- Estudio y evaluación del control interno
- Evidencia suficiente y competente
- Programa de auditoría
- Papeles de trabajo

4. Normas relativas al dictamen

El final del trabajo del auditor es su dictamen o informe, mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas, los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. Por eso surge la necesidad de establecer normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del dictamen, entre ellas se mencionan las siguientes:

- Se debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad
- Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros, deben considerarse como razonables a menos que se indique lo contrario
- El dictamen debe contener ya sea una expresión de opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, o una aseveración de que una opinión no puede ser expresada

2.3.2.1 Planeación

La planeación esta contenida en la Norma Internacional de Auditoría 300, la cual establece que para realizar efectivamente una auditoría el auditor debe planear el trabajo de la misma, esto significa “desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado de la naturaleza, oportunidad y alcance a realizar en el área a evaluar, lo cual ayudará a desempeñar la auditoría de manera eficiente y oportuna”. ^(14:97)

a) Planeación del trabajo de auditoría

Esto contribuye a asegurar que se preste la atención adecuada en áreas importantes de la auditoría y la identificación de problemas potenciales. La planeación también ayuda a la asignación y coordinación adecuada del trabajo. El grado de planeación varia de acuerdo al tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría y la experiencia del auditor con la entidad y conocimiento del negocio.

b) El plan global de auditoría

El desarrollo de este plan consiste en establecer el alcance y conducción esperados en la auditoría, el cual debe estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoría; su forma y contenido cambian de acuerdo con el tamaño de la entidad a evaluar, a la complejidad de la auditoría y a la metodología y tecnología específicas usadas por el auditor.

Al desarrollar el plan global de auditoría el auditor debe considerar lo siguiente:

- 1) Conocimiento del negocio.
- 2) Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno.
- 3) Riesgo e importancia relativa.
- 4) Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos.

- 5) Coordinación, dirección, supervisión y revisión.
- 6) Otros asuntos.

c) Programa de auditoría

Comprenden una relación ordenada de procedimientos a ser aplicados en el proceso de la auditoría, que permitan obtener las evidencias competentes y suficientes para alcanzar el logro de los objetivos establecidos, guían la acción del auditor y sirven como elemento para el control de la labor realizada.

Los programas de auditoría, se realizan con el fin de establecer la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que se requieren para implementar el plan global de auditoría. También sirve como un conjunto de instrucciones para los auxiliares involucrados en la auditoría, como medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo.

Es importante que dentro del programa de auditoría, el auditor considere las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes, de control y el nivel requerido de certeza que tendrán que proporcionar las pruebas sustantivas, así como los tiempos para pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas, la coordinación de cualquier ayuda esperada de la entidad, la disponibilidad de los auxiliares y el involucramiento de otros auditores o expertos. En el desarrollo de la auditoría, es importante la aplicación de las pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas las cuales se definen a continuación:

- **Pruebas de cumplimiento:** Representan procedimientos de auditoría, diseñados para verificar que el sistema de control interno esté siendo aplicado de acuerdo a la manera en que se le describió al auditor y de acuerdo a la intención de la gerencia. Si, después de la comprobación, los controles parecen estar operando efectivamente, el auditor justifica

el poder tener confianza en el sistema y por consiguiente reduce sus pruebas sustantivas.

- **Pruebas sustantivas:** Es un procedimiento diseñado para probar el valor monetario de saldos o la inexistencia de errores monetarios que afecten la presentación de los estados financieros. Dichos errores (normalmente conocidos como errores monetarios) son una clara indicación de que los saldos de las cuentas pueden estar desvirtuados. La única duda que el auditor debe resolver, es que sí estos errores son suficientemente importantes como para requerir ajuste o su divulgación en los estados financieros.

d) Cambios al plan global de auditoría y al programa de auditoría

Tanto el plan global como el programa de auditoría, deben revisarse en el curso de la auditoría, la planeación es continua a lo largo del trabajo a causa de cambios en las condiciones o resultados inesperados de los procedimientos de auditoría. Deberán registrarse las razones para cambios importantes.

2.3.2.2 Evaluación de riesgos y control interno

La Norma Internacional de Auditoría 400, establece que “El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. El auditor debería usar juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo”. ^(14:116)

a) Riesgos de auditoría

Significa que, el auditor dé una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros están elaborados en forma errónea de una manera

importante. El riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, los cuales se detallan a continuación:

1. Riesgo inherente:

Es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clases, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.

Al desarrollar el plan global de auditoría, el auditor deberá evaluar el riesgo inherente a nivel del estado financiero. Al desarrollar el programa de auditoría, el auditor deberá relacionar dicha evaluación a nivel de aseveración de saldos de cuenta y clases de transacciones de importancia relativa, o asumir que el riesgo inherente es alto para la aseveración.

2. Riesgo de control:

Significa que, una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones y que pudiera ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.

3. Riesgo de detección:

Es el riesgo de que, los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones, que podría ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases.

b) Sistema de control interno

Son todas las políticas y procedimientos (controles internos) adoptados por la administración de una entidad para ayudar a lograr el objetivo de la administración de asegurar, tanto como sea factible, la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo adhesión a las políticas de administración, la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraude y error, la precisión e integralidad de los registros contables, y la oportuna preparación de información financiera confiable.

2.3.2.3 Presentación de la información financiera

La Norma Internacional de Auditoría 120 establece que, “los estados financieros ordinariamente son preparados y presentados anualmente y están dirigidos hacia las necesidades comunes de información de un amplio rango de usuarios. Muchos de esos usuarios confían en los estados financieros como su fuente principal de información, porque no tienen el poder de obtener información adicional para satisfacer sus necesidades específicas de información.”^(14:29)

Así, los estados financieros necesitan ser preparados de acuerdo con una o la combinación de:

- a) Normas Internacionales de Contabilidad;
- b) Algún otro marco de referencia para informes financieros integral y con autoridad que haya sido diseñado para uso en los informes financieros y que es identificado en los estados financieros.

Es necesario considerar, que si bien el auditor es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad de preparar y presentar los estados financieros es de la administración de la entidad.

CAPÍTULO III

POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL AREA DE INVENTARIOS

3.1 Políticas y procedimientos de control interno

Debido a la integración económica que existe hoy en día, se ha creado la necesidad de incorporar metodologías y conceptos en todos los niveles de las diversas áreas administrativas y operativas de las organizaciones, con el fin de ser más competitivos y responder a las nuevas exigencias empresariales, es así como surge un nuevo concepto de control interno, donde se brinda una estructura común que permite documentarse a través del denominado informe COSO.

El informe COSO (COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS) que en español significa: Comité de Patrocinio de las Organizaciones, define un nuevo marco conceptual del control interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre éste tema, logrando así, que a nivel de las organizaciones públicas o privadas, de la auditoría interna o externa, de los niveles académicos o legislativos, se cuente con un marco conceptual común, una visión integradora que satisfaga las demandas generalizadas de todos los sectores involucrados.

Derivado de lo anterior, es importante conocer cuales son los nuevos conceptos, estructura, políticas y procedimientos de control interno establecidos en el informe COSO^(19:1).

3.1.1 Definición de control interno

Es un proceso integrado a los distintos procedimientos, ejecutado por el consejo de directores, la administración y otro personal de la entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos. El control interno es un proceso, es decir un

medio para alcanzar un fin, lo llevan a cabo las personas que actúan en todos los niveles, no se trata solamente de manuales de organización y procedimientos. Sólo puede aportar un grado de seguridad razonable, no la seguridad total a la conducción. Está pensado para facilitar la consecución de objetivos en una o más de las categorías, las que al mismo tiempo, suelen tener puntos en común.

3.1.2 Objetivos del control interno

Para alcanzar los objetivos del control interno, se deben cumplir tres aspectos importantes, la efectividad y eficiencia en las operaciones, la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento a las leyes y regulaciones.

1. Efectividad y eficiencia en las operaciones

Objetivos de desempeño, rentabilidad y salvaguarda de los activos, promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada.

2. Confiabilidad de la información financiera

El resultado de la auditoría de estados financieros, es importante para la toma de decisiones, por lo tanto, es necesario otorgar confianza en la información emitida. Por eso, la preparación y presentación de estados financieros y datos financieros derivados de los mismos, se debe realizar a través de informes oportunos, para preservar el patrimonio y evitar pérdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades.

3. Cumplimiento de leyes y regulaciones

Cumplir con las leyes y reglamentaciones a las que se encuentra sujeta la entidad, al mismo tiempo estimular la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos de la misma.

Para la alta dirección es primordial lograr los mejores resultados con economía de esfuerzos y recursos, es decir al menor costo posible. Para ello debe controlarse que sus decisiones se cumplan adecuadamente, en el sentido que las acciones ejecutadas se correspondan con las decisiones tomadas, dentro de un esquema básico que permita la iniciativa y contemple las circunstancias vigentes en cada momento.

3.1.3 Elementos del control interno

Para alcanzar los objetivos trazados, es importante cumplir con la estructura del control interno, la cual consta de cinco elementos interrelacionados que son: Ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión o monitoreo.

1. Ambiente de control

Define al conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una entidad desde la perspectiva del control interno y que por lo tanto, son determinantes en el grado en que los principios de este último imperan sobre las conductas y los procedimientos organizacionales.

“Es fundamentalmente, consecuencia de la actitud y carácter asumida por la alta dirección o la gerencia, el reflejo de los demás agentes, con relación a la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades y resultados. Fija el tono de la organización y sobre todo provee disciplina a través de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto. Constituye el andamiaje para el desarrollo de las acciones y de allí deviene su trascendencia, pues como conjunción de medios, operadores y reglas previamente definidas, traduce la influencia colectiva de varios factores en el establecimiento, fortalecimiento o debilitamiento de políticas y procedimientos efectivos en una organización”.^(19:1)

Los principales factores en el ambiente de control son:

- a) La filosofía y estilo de la dirección y la gerencia.
- b) La estructura, el plan organizacional, los reglamentos y los manuales de procedimientos.
- c) La integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos.
- d) Las formas de asignación de responsabilidades y de administración y desarrollo del personal.
- e) El grado de documentación de políticas, decisiones y de formulación de programas que contengan metas, objetivos e indicadores de rendimiento.

2. Evaluación de riesgos

El control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones. A través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes y el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza, se evalúa la vulnerabilidad del sistema. Para ello debe adquirirse un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes, de manera de identificar los puntos débiles, enfocando los riesgos tanto al nivel de la organización (internos y externos) como de la actividad.

El establecimiento de objetivos es anterior a la evaluación de riesgos, si bien aquéllos no son un componente del control interno, constituyen un requisito previo para el funcionamiento del mismo; los objetivos (relacionados con las operaciones, con la información financiera y con el cumplimiento), pueden ser explícitos o implícitos, generales o particulares.

Al establecer objetivos globales y por actividad, una entidad puede identificar los factores críticos del éxito y determinar los criterios para medir el rendimiento. A este respecto cabe recordar que los objetivos del control interno deben ser específicos, así como adecuados, completos, razonables e integrados a los globales de la institución, una vez identificados los objetivos, el análisis de los riesgos debe incluir:

- a) Una estimación de su importancia / trascendencia.
- b) Una evaluación de la probabilidad / frecuencia.
- c) Una definición del modo en que habrán de manejarse.

Dado que las condiciones en que las entidades se desenvuelven suelen sufrir variaciones, se necesitan mecanismos para detectar y encarar el tratamiento de los riesgos asociados con el cambio. Aunque el proceso de evaluación es similar al de los otros riesgos, la gestión de los cambios merece efectuarse independientemente, dada su gran importancia y las posibilidades de que los mismos pasen inadvertidos para quienes están inmersos en las rutinas de los procesos. Existen circunstancias que pueden merecer una atención especial en función del impacto potencial que plantean:

- a) Cambios en el entorno.
- b) Redefinición de la política institucional.
- c) Reorganizaciones o reestructuraciones internas.
- d) Ingreso de empleados nuevos, o rotación de los existentes.
- e) Nuevos sistemas, procedimientos y tecnologías.
- f) Aceleración del crecimiento.
- g) Nuevos productos, actividades o funciones.

3. Actividades de control

Están constituidas por las políticas y procedimientos específicos, establecidos como un reaseguro para el cumplimiento de los objetivos, orientados primordialmente hacia la prevención y neutralización de los riesgos.

Las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la organización y en cada una de las etapas de la gestión, partiendo de la elaboración de un mapa para conocer los riesgos, luego se disponen los controles destinados a evitarlos o minimizarlos, para ello es necesario conocer los tipos de control de cada nivel de la organización:

- a) Preventivos / Correctivos.
- b) Manuales / Automatizados o informáticos.
- c) Gerenciales o directivos.

En todos los niveles de la organización existen responsabilidades de control y es preciso que los agentes conozcan individualmente cuales les competen, debiéndose para ello explicitar claramente tales funciones.

La gama que se expone a continuación muestra la amplitud de las actividades de control, pero no constituye la totalidad de las mismas:

- a) Análisis efectuados por la dirección.
- b) Seguimiento y revisión por parte de los responsables de las diversas funciones o actividades.
- c) Comprobación de las transacciones en cuanto a su exactitud, totalidad y autorización pertinente: aprobaciones, revisiones, cotejos, recálculos, análisis de consistencia, prenumeraciones.
- d) Controles físicos patrimoniales: arqueos, conciliaciones, recuentos.

- e) Dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos y registros.
- f) Segregación de funciones.
- g) Aplicación de indicadores de rendimiento.

4. Información y comunicación

Toda la información relevante debe ser captada, procesada y transmitida de tal modo que llegue oportunamente a todos los sectores, permitiendo asumir las responsabilidades individuales.

La información operacional, financiera y de cumplimiento conforma un sistema para posibilitar la dirección, ejecución y control de las operaciones y la componen no sólo los datos generados internamente, sino que aquellos provenientes de actividades y condiciones externas, necesarios para la toma de decisiones.

Los sistemas de información permiten identificar, recoger, procesar y divulgar datos relativos a los hechos o actividades internas y externas, y funcionan muchas veces como herramientas de supervisión a través de rutinas previstas a tal efecto. No obstante resulta importante mantener un esquema de información acorde con las necesidades institucionales que, en un contexto de cambios constantes, evolucionan rápidamente. Por lo tanto deben adaptarse, distinguiendo entre indicadores de alerta y reportes cotidianos en apoyo de las iniciativas y actividades estratégicas, a través de la evolución desde sistemas exclusivamente financieros a otros integrados con las operaciones para un mejor seguimiento y control de las mismas.

El sistema de información influye sobre la capacidad de la dirección para tomar decisiones de gestión y control, la calidad de aquél resulta de gran trascendencia y se refiere entre otros a los aspectos de contenido, oportunidad, actualidad, exactitud y accesibilidad.

La comunicación es inherente a los sistemas de información, las personas deben conocer a tiempo las cuestiones relativas a sus responsabilidades de gestión y control. Cada función ha de especificarse con claridad, entendiendo en ello los aspectos relativos a la responsabilidad de los individuos dentro del sistema de control interno. Asimismo, el personal tiene que saber cómo están relacionadas sus actividades con el trabajo de los demás, cuáles son los comportamientos esperados, de que manera deben comunicar la información relevante que generen.

La existencia de líneas abiertas de comunicación y una clara voluntad de escuchar por parte de los directivos resultan vitales. Además de una buena comunicación interna, es importante una eficaz comunicación externa que favorezca el flujo de toda la información necesaria y en ambos casos importa contar con medios eficaces, dentro de los cuales tan importantes como los manuales de políticas, memorias, difusión institucional, canales formales e informales, resulta la actitud que asume la dirección en el trato con sus subordinados. Una entidad con una historia basada en la integridad y una sólida cultura de control no tendrá dificultades de comunicación.

5. Supervisión o monitoreo

El objetivo es asegurar que el control interno funcione adecuadamente, a través de dos modalidades de supervisión o monitoreo: actividades continuas o evaluaciones puntuales.

Las actividades continuas son aquellas incorporadas a las actividades normales y recurrentes que, ejecutándose en tiempo real y arraigadas a la gestión, generan respuestas dinámicas a las distintas circunstancias. En cuanto a las evaluaciones puntuales, corresponden las siguientes consideraciones:

- a) Su alcance y frecuencia están determinados por la naturaleza e importancia de los cambios y riesgos que éstos conllevan, la competencia y experiencia de quienes aplican los controles y los resultados de la supervisión o monitorio continuado.
- b) Son ejecutados por los propios responsables de las áreas de gestión (autoevaluación), la auditoría interna (incluidas en el planeamiento o solicitadas especialmente por la dirección), y los auditores externos.
- c) Constituyen en sí todo un proceso, dentro del cual los enfoques y técnicas varían, conllevan una disciplina apropiada y principios ineludibles.

La tarea del evaluador es averiguar el funcionamiento real del sistema: que los controles existan y estén formalizados, que se apliquen cotidianamente como una rutina incorporada a los hábitos y que resulten aptos para los fines perseguidos.

- d) Responden a una determinada metodología, con técnicas y herramientas para medir la eficacia directamente o a través de la comparación con otros sistemas de control probadamente buenos.
- e) El nivel de documentación de los controles varía según la dimensión y complejidad de la entidad.
- f) Debe confeccionarse un plan de acción que contemple:
 - El alcance de la evaluación.
 - Las actividades de supervisión continuadas existentes.
 - La tarea de los auditores internos y externos.
 - Áreas o asuntos de mayor riesgo.
 - Programa de evaluaciones.
 - Evaluadores, metodología y herramientas de control.
 - Presentación de conclusiones y documentación de soporte.
 - Seguimiento para que se adopten las correcciones pertinentes.

Las deficiencias o debilidades del sistema de control interno detectadas a través de los diferentes procedimientos de supervisión o monitoreo, deben ser comunicadas a efectos de que se adopten las medidas de ajuste correspondientes. Según el impacto de las deficiencias, los destinatarios de la información pueden ser tanto las personas responsables de la función o actividad implicada como las autoridades superiores.

3.1.4 Normas generales de control interno

Para el adecuado cumplimiento del control interno se deben observar las siguientes normas:

1. Normas de ambiente de control

a) Integridad y valores éticos

La autoridad superior del organismo debe procurar suscitar, difundir, internalizar y vigilar la observancia de valores éticos aceptados, que constituyan un sólido fundamento moral para su conducción y operación. Dichos valores deben enmarcar la conducta de funcionarios y empleados, orientando su integridad y compromiso personal.

b) Competencia profesional

Los directivos y empleados deben contar con un nivel de competencia profesional ajustado a sus responsabilidades y comprender suficientemente la importancia, objetivos y procedimientos del control interno.

c) Atmósfera de confianza mutua

La comunicación abierta crea y depende de la confianza dentro de la organización, un alto nivel de confianza estimula a la gente para que se comparta cualquier tema de importancia con los demás. El compartir tal

información fortalece el control reduciendo la dependencia de la presencia, el juicio y la capacidad de una única persona.

d) Filosofía y estilo de la dirección

La dirección superior debe transmitir a todos los niveles de la organización, de manera explícita, contundente y permanente, su compromiso y liderazgo, respecto de los controles internos y los valores éticos.

e) Misión, objetivos y políticas

Estos aspectos deberán ser adecuadamente difundidos a la comunidad y a todos los niveles organizacionales, porque una organización que desconoce que es, hacia donde va, y que medios utilizará en el camino, marcha a la deriva y con pocas posibilidades de éxito. En esta condición el control interno carecería de sus más importantes fundamentos y tan sólo se limitaría a la verificación del cumplimiento de ciertos aspectos formales.

f) Organigrama

La estructura organizativa, formalizada en un organigrama, constituye el marco formal de autoridad y responsabilidad en el cual las actividades que se desarrollan en cumplimiento de los objetivos del organismo, son planeadas, efectuadas y controladas.

g) Asignación de autoridad y responsabilidad

Todo organismo debe complementar su organigrama, con un manual de organización, en el cual se debe asignar la responsabilidad, las acciones y los cargos, a la par de establecer las diferentes relaciones jerárquicas y funcionales para cada uno de estos.

h) Políticas y prácticas en personal

La conducción y tratamiento del personal del organismo debe ser justa y equitativa, comunicando claramente los niveles esperados en materia de integridad, comportamiento ético y competencia.

i) Comité de control

En cada organismo deberá constituirse un comité de control integrado, al menos, por un funcionario del máximo nivel y el auditor interno titular, su objetivo general es la vigilancia del adecuado funcionamiento del sistema de control interno y el mejoramiento continuo del mismo.

2. Normas de evaluación de riesgos

a) Identificación del riesgo

La identificación del riesgo es un proceso iterativo y generalmente integrado a la estrategia y planificación. En este proceso es conveniente "partir de cero", esto es, no basarse en el esquema de riesgos identificados en estudios anteriores, su desarrollo debe comprender la realización de un "mapeo" del riesgo, que incluya la especificación de los dominios o puntos claves del organismo, la identificación de los objetivos generales y particulares, y las amenazas y riesgos que se pueden tener que afrontar.

b) Estimación del riesgo

Una vez identificados los riesgos al nivel de organismo y de programa/actividad, debe procederse a su análisis. Los métodos utilizados para determinar la importancia relativa de los riesgos pueden ser diversos, e incluirán como mínimo: una estimación de su frecuencia, o sea la probabilidad de ocurrencia y una valoración de la pérdida que podría resultar.

c) Determinación de los objetivos de control

Se deberán establecer los objetivos específicos de control del organismo, que estarán adecuadamente articulados con sus propios objetivos globales y sectoriales y luego se seleccionarán las medidas o salvaguardas que se estimen más efectivas al menor costo, para minimizar la exposición.

d) Detección del cambio

Este proceso de identificar cambios efectivos o potenciales con vistas a adoptar las decisiones oportunas, se denomina gestión de cambio, el cual requiere un sistema de información apto para captar, procesar y transmitir información relativa a los hechos, eventos, actividades y condiciones que originan cambios ante los cuales el organismo debe reaccionar. Este involucra la identificación de los cambios y el análisis de las oportunidades y riesgos asociados. Esto es identificar causas potenciales que faciliten o impidan alcanzar los objetivos, calcular la probabilidad de su ocurrencia, evaluar sus probables efectos, y considerar el grado en que el riesgo puede ser controlado o la oportunidad aprovechada.

3. Normas de actividades de control

a) Separación de tareas y responsabilidades

Las tareas y responsabilidades esenciales relativas al tratamiento, autorización, registro y revisión de las transacciones y hechos, deben ser asignadas a personas diferentes, el propósito de esta norma es procurar un equilibrio conveniente de autoridad y responsabilidad dentro de la estructura organizacional.

b) Coordinación entre tareas

La coordinación mejora la integración, la consistencia, la responsabilidad y limita la autonomía. En ocasiones una unidad debe sacrificar en alguna medida su eficacia para contribuir a la del organismo como un todo.

c) Documentación

La documentación sobre transacciones y hechos significativos debe ser completa, exacta y posibilitar su seguimiento para la verificación por parte de directivos o fiscalizadores.

d) Niveles definidos de autorización

La autorización es la forma idónea de asegurar que sólo se llevan adelante actos y transacciones que cuentan con la conformidad de la dirección. Esta conformidad supone su ajuste a la misión, la estrategia, los planes, programas y presupuestos.

e) Registro oportuno y adecuado de las transacciones

Las transacciones o hechos deben registrarse en el momento de su ocurrencia, o lo más inmediato posible, para garantizar su relevancia y utilidad, esto es válido para todo el proceso o ciclo de la transacción, desde su inicio hasta su conclusión.

f) Acceso restringido a los recursos, activos y registros

El acceso a los recursos, activos, registros y comprobantes, debe estar protegido por mecanismos de seguridad y limitado a las personas autorizadas, quienes están obligadas a rendir cuenta de su custodia y utilización.

g) Rotación del personal en las tareas claves

Ningún empleado debe tener a su cargo, durante un tiempo prolongado, las tareas que presenten una mayor probabilidad de comisión de irregularidades, los empleados a cargo de dichas tareas deben, periódicamente, abocarse a otras funciones.

h) Control del sistema de información

El sistema de información debe ser controlado, con el objetivo de garantizar su correcto funcionamiento y asegurar el control del proceso de diversos tipos de transacciones, la calidad del proceso de toma de decisiones en un organismo descansa fuertemente en sus sistemas de información.

i) Control de la tecnología de la información

La seguridad del sistema de información, es la estructura de control para proteger la integridad, confidencialidad y disponibilidad de datos y recursos de la tecnología de información y se aplican a todo el sistema de información incluyendo la totalidad de sus componentes.

j) Indicadores de desempeño

Todo organismo debe contar con métodos de medición de desempeño, que permitan la preparación de indicadores para su supervisión y evaluación. La información obtenida se utilizará para la corrección de los cursos de acción y el mejoramiento del rendimiento.

k) Función de auditoría interna independiente

Su función es brindar sus servicios a toda la organización, constituyen un "mecanismo de seguridad" con el que cuenta la autoridad superior para

estar informada, con razonable certeza, sobre la confiabilidad del diseño y funcionamiento de su sistema de control interno.

4. Normas de información y comunicación

a) Información y responsabilidad

La información debe permitir a los funcionarios y empleados cumplir sus obligaciones y responsabilidades, los datos pertinentes deben ser identificados, captados, registrados, estructurados en información y comunicados en tiempo y forma adecuados.

b) Contenido y flujo de información

La información debe ser clara y con un grado de detalle ajustado al nivel decisonal, se debe referir tanto a situaciones externas como internas, a cuestiones financieras como operacionales. Para el caso de los niveles directivo y gerencial, los informes deben relacionar el desempeño del organismo o competente, con los objetivos y metas fijados.

c) Calidad de la información

La información disponible en el organismo debe cumplir con los atributos de: contenido apropiado, oportunidad, actualización, exactitud y accesibilidad, esta norma plantea los aspectos a considerar con vistas a formar juicios sobre la calidad de la información que utiliza un organismo.

d) El sistema de información

Debe diseñarse atendiendo a la estrategia y programa de operaciones del organismo. Deberá servir para: a) tomar decisiones a todos los niveles; b) evaluar el desempeño del organismo, de sus programas, proyectos,

sectores, procesos, actividades, operaciones, etc. y c) rendir cuenta de la gestión.

e) Flexibilidad al cambio

El sistema de información debe ser revisado y de corresponder, rediseñado cuando se detecten deficiencias en su funcionamiento y productos. Cuando el organismo cambie su estrategia, misión, política, objetivos, programa de trabajo, etc. se debe contemplar el impacto en el sistema de información y actuar en consecuencia.

f) Compromiso de la autoridad superior

Es fundamental que la autoridad superior de un organismo, tenga cabal comprensión del importante rol que desempeñan los sistemas de información, para el correcto desenvolvimiento de sus deberes y responsabilidades, y en tal sentido debe mostrar una actitud comprometida hacia los mismos.

g) Comunicación, valores organizacionales y estrategias

El proceso de comunicación del organismo, debe apoyar la difusión y sustentación de sus valores éticos, así como los de su misión, políticas, objetivos y resultados de su gestión. Para que el control sea efectivo, los organismos necesitan un proceso de comunicación abierto, multidireccional, capaz de transmitir información relevante, confiable y oportuna.

h) Canales de comunicación

Los canales de comunicación deben presentar un grado de apertura y eficacia adecuado a las necesidades de información internas y externas. El sistema se estructura en canales de transmisión de datos e información, en

gran medida el mantenimiento del sistema radica en vigilar la apertura y buen estado de estos canales, que conectan diferentes emisores y receptores de mucha importancia.

5. Normas de supervisión o monitoreo

a) Evaluación del sistema de control interno

La autoridad superior de todo organismo y cualquier funcionario que tenga a su cargo un segmento organizacional, programa, proyecto o actividad, periódicamente debe evaluar la eficacia de su sistema de control interno y comunicar los resultados a quien corresponda.

b) Eficacia del sistema de control interno

El sistema de control interno, se considera efectivo en la medida en que la autoridad a la que apoya cuente con una seguridad razonable en: la información acerca del avance en el logro de sus objetivos y metas, en el empleo de criterios de economía y eficiencia, en la confiabilidad y validez de los informes y estados financieros, en el cumplimiento de la legislación y normativa vigente, incluyendo las políticas y los procedimientos emanados del propio organismo.

3.1.5 Métodos de evaluación de control interno

Dentro de los métodos existentes para evaluar el control interno se mencionan los siguientes:

a) Método descriptivo

“En este método, se anota en los papeles de trabajo las características de control interno, clasificadas en actividades por departamentos, funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervienen en un sistema, esta

información puede obtenerse mediante entrevistas al personal, observación e investigación”.^(20:1)

Mediante este método, se da una explicación por escrito, a las rutinas establecidas para la ejecución de las distintas operaciones o aspectos específicos de control interno, es decir se formulan apuntes en los cuales se transcribe en forma fluida los diferentes pasos de un aspecto operativo.

La utilización de este método es funcional en las pequeñas organizaciones, en las cuales la subdivisión de labores es imposible, pues cuentan con uno o dos empleados de oficina, debido a que estas organizaciones carecen de controles, se debe realizar un examen detallado de cuentas y operaciones.

b) Método de cuestionarios

Se elabora previamente una relación de preguntas sobre los aspectos básicos del área que se evalúa, las que son planteadas a funcionarios y empleados para obtener las respuestas. Las preguntas deben plantearse de manera que sean respondidas con un “sí” que indica una situación satisfactoria o un “no” que advierte debilidades en el control interno; no obstante cuando se hace necesario deben incluirse explicaciones más amplias que hagan mas significativas las respuestas.

c) Método gráfico o diagrama de flujo

“Esta basado en la esquematización de las operaciones, mediante una grafica en la que se describen de manera ordenada y concisa las diferentes operaciones, es decir, aquel que señala por medio de cuadros y gráficas el flujo de operaciones, a través de los puestos o lugares donde se encuentran establecidas las medidas de control, para la ejecución de las operaciones”.^(12:7)

3.1.6 Enfoque desde el punto de vista de administración

La importancia que para la administración tiene la implantación de un sistema de control interno adecuado, radica en que por su medio puede alcanzar efectividad y eficiencia en las operaciones, confiabilidad en la información financiera y cumplir con las leyes y regulaciones bajo las cuales se rige la entidad. Cabe mencionar, que cuando existe un adecuado sistema de control, los esfuerzos que tendrá que realizar la administración, para verificar la correcta aplicación de las operaciones de la organización se reducen, tanto en tiempo como en esfuerzo físico y económico.

La responsabilidad de la administración, es estar siempre bajo una constante vigilancia y supervisión, con el fin de comprobar si las políticas dictadas están siendo adecuadamente interpretadas y ejecutadas.

3.1.7 Control interno contable

El control contable sobre las transacciones de la entidad, debe estar diseñado y operado en tal forma que pueda demostrar que los registros contables de todas las operaciones, se hacen de acuerdo con el significado de esas mismas operaciones.

El objetivo de este control es evitar y detectar errores, evitar fraudes y fijar la responsabilidad de cada operación contable. Esto se logra revisando todas las transacciones, de tal forma que el trabajo de cada persona queda automáticamente verificado, sin duplicación de trabajo por otra persona, cada una de ellas trabajando independientemente de la otra y llegando solo al mismo resultado final.

“El control interno contable esta diseñado para proporcionar seguridad razonable en los procesos siguientes:

- a) Las transacciones se efectúan de acuerdo con autorización de la dirección.
- b) Las transacciones se registran para permitir la preparación de estados financieros, de acuerdo a las normas internacionales de contabilidad y para mantener control sobre los activos y registros contables.
- c) El acceso a los activos, esta permitido únicamente con autorización de la dirección.
- d) El activo contabilizado, se compara con el existente a intervalos de tiempo razonables y se adoptan las medidas correspondientes, en el caso de que existan diferencias”.^(12:4)

Toda organización necesita estar al tanto de sus activos, de saber a quien le debe y quien le debe a ella, por lo tanto, para mantener el control sobre las operaciones y sobre los datos contables, la administración tiene que adoptar, conservar y supervisar un sistema de control interno.

3.1.8 Evaluación del control interno desde el punto de vista del auditor

El auditor deberá adquirir la comprensión del sistema de contabilidad y de sus controles internos, pues normalmente estos controles ofrecen seguridad requerida, y estudiar y evaluar como operan los controles internos sobre los cuales proyecta apoyarse, para establecer la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos.

La administración como parte de un sistema de control, desarrolla técnicas para la evaluación de la función operativa de los controles existentes, determinando si son viables para lograr los objetivos o metas fijadas, dando confiabilidad al sistema mencionado, podría disponer el auditor de estas técnicas para evaluar la organización de la empresa acertadamente, porque de no existir las condiciones administrativas anteriores, tendrá que desarrollar sus propios métodos de análisis y medición, tomando en cuenta

todos los factores pertinentes, para poder llegar a establecer las recomendaciones y conclusiones.

En forma específica, podemos mencionar la importancia de la auditoría interna y externa, dentro de un sistema de control interno.

a) Auditoría interna

“Este departamento constituye un elemento importante dentro de las grandes organizaciones, debido a que en él pueden delegar la supervisión del sistema de control interno, quien puede actuar como representante de la dirección, así como vigilante constante del cumplimiento por parte del personal de las políticas establecidas y se preocupa de que cada unidad de la empresa entienda su cometido de lograr la efectividad y eficiencia en las operaciones y en general cumplir con los objetivos globales de la empresa”.

(11:4)

El auditor interno tendrá la responsabilidad de evaluar y supervisar la eficiencia de las operaciones y de proporcionar un nivel de control interno más elevado. Asimismo, la gerencia deberá informar al auditor interno sobre los asuntos que exigen mayor atención.

Es importante señalar que el control interno es una herramienta efectiva para el auditor, para aumentar la confiabilidad de los datos contables y para obtener una adecuada protección contra eventualidades, podemos decir entonces, que el departamento de auditoría interna es un recurso gerencial, por la creciente complejidad y refinamiento del papel gerencial, lo que significa que el profesionalismo y capacidad se extiende más allá de las pruebas de los procedimientos establecidos.

b) Auditoria externa

“Es la que realiza un Contador Público y Auditor como profesional independiente, pudiendo en consecuencia, emitir su opinión en forma totalmente liberal, sin influencias de ninguna naturaleza”.^(11:4)

Al igual que la auditoría interna, realiza el estudio y evaluación de control interno existente, el cual tiene como objetivo servir de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y que le permitirá determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoria.

3.2 Políticas y procedimientos de control de inventarios

El manejo, control físico y contable, permitirá a la empresa mantener el control oportuno sobre los inventarios, así como también conocer al final del periodo contable un estado confiable de la situación económica de la empresa.

El inventario tiene como propósito fundamental proveer a la empresa de materiales necesarios, para su continuo y regular desenvolvimiento, es decir, el inventario tiene un papel vital para el funcionamiento acorde y coherente dentro del proceso de producción y comercialización para poder afrontar la demanda. Derivado de lo anterior, es necesario conocer algunas definiciones de inventarios, así como políticas y procedimientos para un adecuado control de los mismos.

3.2.1 Definición de inventarios

“Los inventarios se consideran bienes tangibles que se tienen para la venta en el curso ordinario del negocio o para ser consumidos en la producción de bienes o servicios, para su posterior comercialización, éstos comprenden además de las materias primas, productos en proceso y productos terminados o mercaderías para la venta, los materiales,

repuestos y accesorios para ser consumidos en la producción de bienes fabricados para la venta o en la prestación de servicios; empaques y envases y los inventarios en tránsito”.^(12:3)

Es el conjunto de mercaderías o artículos que tiene la empresa para comerciar con aquellos, permitiendo la compra y venta o la fabricación primero antes de venderlos, en un periodo económico determinado.

Los inventarios, son parte importante para los sistemas de contabilidad de empresas comerciales, porque la venta del inventario constituye el giro normal del negocio; por lo general es el activo de mayor cuantía en el Balance General y los gastos por inventarios, llamados costo de mercaderías vendidas, son usualmente lo más significativo en el Estado de Resultados.

Las empresas dedicadas a la compra y venta de mercaderías, por ser ésta su principal función y la que dará origen a todas las restantes operaciones, necesitaran de una constante información resumida y analizada sobre sus inventarios, lo cual obliga a la apertura de una serie de cuentas principales y auxiliares relacionadas con esos controles

Para una empresa mercantil el inventario consta de todos los bienes propios y disponibles para la venta en el curso regular del comercio; es decir la mercadería vendida se convertirá en efectivo dentro de un determinado periodo de tiempo. El término inventario encierra los bienes en espera de su venta (las mercaderías de una empresa comercial, y los productos terminados de un fabricante), los artículos en proceso de producción y los artículos que serán consumidos directa o indirectamente en la producción.

3.2.2 Procedimientos de control de inventarios

El objetivo de los inventarios, es proveer o distribuir adecuadamente los materiales necesarios a la empresa, colocándolos a disposición en el momento indicado, para así evitar aumentos de costos o pérdidas de los mismos, esto permite satisfacer correctamente las necesidades reales de la empresa, a las cuales debe permanecer constantemente adaptado, por lo tanto la gestión de inventarios debe ser atentamente controlada y vigilada.

Para un adecuado control sobre los inventarios, es necesario cumplir como mínimo con las políticas y procedimientos siguientes:

1. Planeamiento

La base para planear la producción y estimar las necesidades en cuanto a inventarios, la constituye el presupuesto o pronóstico de ventas. Este debe ser desarrollado por el departamento de ventas.

Los programas de producción, presupuestos de inventarios y los detalles de la materia prima y mano de obra necesaria, se preparan o se desarrollan con vista al presupuesto de ventas, aunque dichos planes se basan en estimados, los mismos tendrán alguna variación con los resultados reales, sin embargo ellos facilitan un control global de las actividades de producción, niveles de inventarios y ofrecen una base para medir la efectividad de las operaciones actuales.

2. Compra u obtención

En la función de compra u obtención se distinguen normalmente dos responsabilidades separadas: Control de producción, que consiste en determinar los tipos y cantidades de materiales que se quieren y Compras, que se refiere a colocar la orden de compra y mantener la vigilancia necesaria sobre la entrega oportuna del material.

3. Recepción

Este define los siguientes procedimientos:

- a) Aceptación de los materiales recibidos, después que estos hayan sido debidamente contados, inspeccionados en cuanto a su calidad y comparados con una copia aprobada de la orden de compra.
- b) La anticipación de informes de recepción para registrar y notificar la recepción y aceptación.
- c) La entrega o envío de las partidas de mercaderías recibidas, a los almacenes (depósitos) u otros lugares determinados. Como precaución contra la apropiación indebida de activos.

4. Almacenaje

Es necesario que las materias primas disponibles para ser procesadas o armadas (ensambladas), así como los productos terminados, etc., se encuentren bajo la custodia del departamento creado para el efecto. La responsabilidad sobre los inventarios en los almacenes o bodega incluye lo siguiente:

- a) Comprobación de las cantidades que se reciben para determinar que son correctas.
- b) Facilitar almacenaje adecuado, como medida de protección contra los elementos y las extracciones no autorizadas.
- c) Extracción de materiales contra la presentación de autorizaciones de salida para producción o embarque.

5. Producción

Los materiales en proceso se encuentran generalmente bajo control físico, lo cual permite contar con la siguiente información:

- a) Información adecuada sobre el movimiento de la producción y los inventarios.
- b) Notificación rápida sobre desperdicios producidos, materiales dañados, etc., de modo que las cantidades y costos correspondientes de los inventarios, puedan ser debidamente ajustados en los registros.
- c) La información rápida y precisa de parte de la empresa productora, constituye una necesidad para el debido funcionamiento del sistema de costo y los procedimientos de control de producción.

6. Compras y Contabilidad

Es importante mantener el registro y control contable del costo de los inventarios, a medida que los materiales se mueven a través de los procesos de adquisición, producción y venta, es decir la administración del inventario se refiere a la determinación de la cantidad de inventario que se debería mantener, la fecha en que se deberán colocar las órdenes y la cantidad de unidades que se deberá ordenar cada vez. Los inventarios son esenciales para las ventas, y las ventas son esenciales para las utilidades, en estos departamentos es importante observar lo siguiente:

- a) En la recepción de los inventarios, verificar que la mercadería ingrese a las instalaciones de la empresa, que exista requisición, orden de compra o bien pedido formal, las calidades requeridas así como un formulario de ingreso prenumerado, factura del proveedor y su registro al sistema auxiliar de existencias.
- b) Para las devoluciones de compras y ventas, deben existir notas de débito y crédito debidamente prenumeradas, las cuales deben autorizarse por funcionarios responsables.
- c) En el traslado a proceso de producción o a otras bodegas, debe existir un formulario prenumerado, el cual debe contener como mínimo fecha,

cantidad, descripción, nombre, firma y sello de quien entrega y de quien recibe.

- d) En los controles sobre la producción terminada, debe existir un formulario prenumerado, para el traslado a las bodegas de producto terminado, este formulario debe contener como mínimo fecha, cantidad, descripción, nombres y firmas tanto de las personas que entregan como de las que reciben.
- e) Deben documentarse las salidas de los inventarios, con formas tales como: envíos, requisiciones, despachos, facturas u otro documento autorizado que compruebe la salida de los mismos, en los cuales se debe considerar el contenido mínimo descrito en los puntos anteriores.
- f) Para la toma física de los inventarios, se debe contar con una planificación adecuada, que incluya el corte de formularios utilizados en el control, los procedimientos en la toma física, la identificación de los artículos dañados, de lento movimiento u obsoletos, su compilación, valuación y su comparación con los registros teóricos y la justificación de las diferencias establecidas.

3.2.3 Métodos de control de los inventarios

“Existe diferentes métodos de control de inventarios, desde los más sencillos hasta los más complejos, entre los primeros se pueden mencionar:

- a) Métodos de control de existencias.
- b) Métodos de verificación.
- c) Métodos de control de operaciones
- d) Métodos de gerencia

Básicamente, estos métodos permiten conocer como controlar la administración del inventario dentro del proceso de producción o comercialización, ya que existen diversos procedimientos que garantizan

como empresa la satisfacción para llegar a obtener un nivel óptimo de producción o comercialización”.^(22:25) Entre los aspectos más importantes de estos métodos se pueden mencionar los siguientes:

- a) Establecer relaciones exactas entre las necesidades probables y los abastecimientos de los diferentes productos.
- b) Definir categorías para los inventarios y clasificar cada mercadería en la categoría adecuada.
- c) Mantener los costos de abastecimiento al más bajo nivel posible.
- d) Mantener un nivel adecuado de inventario.
- e) Satisfacer rápidamente la demanda.

3.2.4 Sistemas de procedimientos de autorización

Al diseñar un sistema, es importante que los formatos y procedimientos establecidos para todas las transacciones, permitan la revisión y autorización, antes de que estas sirvan de base para informes gerenciales y sean registradas en los libros de contabilidad de la empresa.

Es importante mencionar que, en la utilización de los formatos se debe permitir el correcto registro de las transacciones, así como de sus respectivas revisiones y autorizaciones. Se debe establecer la responsabilidad plena de las acciones realizadas por los individuos a quien corresponda. Los formatos contables que utiliza la empresa en sus diferentes departamentos, deben estar debidamente prenumerados y contabilizarse, para asegurar que quedan incluidas todas las transacciones ejecutadas por la empresa en el sistema de contabilidad.

La persona encargada de elaborar los manuales de contabilidad, deberá considerar todos los elementos indispensables para establecer un adecuado sistema de procedimientos y autorizaciones, así como un

apropiado catálogo de cuentas, que facilite la recopilación y clasificación de las diversas transacciones que se realizan a diario.

3.2.5 Control de la producción

Para obtener un control adecuado sobre la existencia de inventario, se debe tomar en consideración tres variables que resultan sumamente importantes:

- a) El nivel de ventas de la empresa.
- b) La longitud y la naturaleza teórica de los procesos de producción.
- c) La durabilidad en comparación con la caducación del producto terminado.

El director de producción, debe tomar decisiones concernientes a la manera de distribuir la capacidad productiva, de acuerdo a la demanda y la política de inventarios. Es necesario determinar el número de cada componente (materia prima, productos comprados, productos fabricados) que se necesitan para las cantidades de cada producto que se desean fabricar. El número de unidades de cada componente que debe fabricarse o comprarse debido a existencia disponible no asignada, ordenes pendientes en producción y de compras y un inventario final deseado en este periodo.

Todo inventario representa un costo en cualquier empresa, por eso los costos son una parte fundamental de controlar y evaluar dentro del proceso de administración del inventario.

3.2.6 Clasificación de los inventarios

“Los inventarios son importantes para los fabricantes en general, varia ampliamente entre los distintos grupos de industrias y comercio. En la composición de esta parte del activo, existe una gran variedad de artículos y es por eso que se han clasificado de acuerdo a su utilización”^(20:1)

a) Inventarios de materia prima

Comprende los elementos básicos o principales que entran en la elaboración del producto. En toda actividad industrial concurren una variedad de artículos (materia prima) y materiales, los que serán sometidos a un proceso para obtener al final un artículo terminado o acabado. A los materiales que intervienen en mayor grado en la producción se les considera "Materia Prima", porque su uso se hace en cantidades lo suficientemente importantes del producto acabado. La materia prima, es aquel o aquellos artículos sometidos a un proceso de fabricación que al final se convertirá en un producto terminado.

b) Inventarios de productos en proceso

El inventario de productos en proceso consiste en todos los artículos o elementos que se utilizan en el actual proceso de producción. Es decir, son productos parcialmente terminados, que se encuentran en un grado intermedio de producción y a los cuales se les aplicó la labor directa y gastos indirectos inherentes al proceso de producción en un momento dado. Una de las características del inventario de producto en proceso es, que va aumentando su valor a medida que se transforma de materia prima, a producto terminado, como consecuencia del proceso de producción.

c) Inventarios de productos terminados

Este inventario comprende los artículos transferidos por el departamento de producción al almacén de productos terminados, por haber alcanzado su grado de terminación total y que a la hora de la toma física de inventarios se encuentren aun en los almacenes, es decir, los que todavía no han sido vendidos. El nivel de inventarios de productos terminados depende directamente de las ventas, es decir su nivel esta dado por la demanda.

d) Inventarios de materiales y suministros

En el inventario de materiales y suministros incluye: Materias primas secundarias, sus especificaciones varían según el tipo de industria o empresa. Dentro de estos artículos de consumo los más importantes son los destinados a las operaciones, y están formados por los combustibles y lubricantes, estos en la industria tiene gran relevancia. Los artículos y materiales de reparación y mantenimiento de las maquinarias y aparatos operativos, los artículos de reparación por su gran volumen necesitan ser controlados adecuadamente, la existencia de estos varían en relación a sus necesidades.

e) Inventario de seguridad

Este tipo de inventario es utilizado para impedir la interrupción en el aprovisionamiento, causado por demoras en la entrega o por el aumento imprevisto de la demanda durante un periodo de reabastecimiento, la importancia del mismo está ligada al nivel de servicio, la fluctuación de la demanda y la variación de las demoras de la entrega.

3.2.7 Importancia del departamento de compras, en el control de inventarios

En el procedimiento de control de existencias, puede decirse que están involucrados casi todos los departamentos de una organización, pero muy especialmente el departamento de compras, que es el responsable de obtener los materiales y suministros necesarios para las operaciones de la empresa.

Dentro de los objetivos generales de la función de adquisición están: conseguir el producto solicitado en la cantidad y calidad requeridas a un buen precio, en el momento oportuno y en el lugar deseado; asimismo, existen algunas funciones que son específicamente del departamento de

compras, como determinar la cantidad a pedir de los materiales para stock, de acuerdo con los controles de almacén y políticas establecidas.

Las funciones principales de este departamento, desde la recepción de la requisición, hasta la entrega de los materiales en el almacén, pueden resumirse de la forma siguiente:

- a) Verificar la autorización de la compra en la requisición de materiales.
- b) Obtener cotizaciones y seleccionar al proveedor.
- c) Expedir la orden de compra.
- d) Proseguir los trámites para la entrega de los materiales al almacén, tales como forma de transporte, instrucción de empaque, etc.
- e) Asegurar la mercadería y cuando proceda realizar los trámites para el cobro de los seguros.
- f) Negociar cualquier diferencia que exista con el proveedor.

3.2.8 Riesgos en el manejo y control de inventarios

Para evitar riesgos en el manejo y control de los inventarios, y los efectos que podrían ocurrir por falta de controles, es importante conocer las consideraciones siguientes:

a) Falta de registros

“El inadecuado control de los inventarios podría provocar falta de información suficiente y útil para: minimizar costos de producción, aumentar la liquidez, mantener un nivel de inventario óptimo y comenzar a utilizar la tecnología con la consecuente disminución de gastos operativos”.^(18:1)

b) Exceso de inventario

Por lo general, las empresas se centran en tener altos niveles de inventario para asegurar su venta, muchas veces se incurre en exceso de materiales para la venta, lo que tiene como consecuencia principal el aumento de la merma y la disminución de la calidad en perecederos, lo que lleva como consecuencia una menor calidad de los productos que se ofrecen.

c) Insuficiencia de inventario

Sin el inventario suficiente para vender, no sólo perdemos la venta sino que también podemos perder al cliente. El negar productos desmerita sobremanera la concepción que el cliente tiene del negocio. El no contar con cierto producto provoca que el consumidor asista a otro negocio, ya que la competencia es cada vez más agresiva.

d) Baja calidad de materia prima dada su caducidad

Existen opiniones encontradas al respecto de comprar por volumen o comprar la materia prima conforme se vaya necesitando. La experiencia ha mostrado que dadas las circunstancias de cercanía y conveniencia, es mejor no comprar material perecedero por volumen, sino hacer que el proveedor entregue sus productos en pequeñas remesas o comprarlo y escogerlo por cuenta propia, esto permitirá contar siempre con materia prima de óptima calidad y la preferencia del cliente. La calidad de los productos, así como del servicio ofrecido justificará los precios de un negocio o empresa.

e) Robo

Desafortunadamente es usual que sean los mismos empleados o aún los clientes quienes lleven a cabo el robo, otro riesgo que lleva al aumento de costos, por falta de control del inventario.

f) Mermas

La merma de materiales constituye otro factor que aumenta considerablemente los costos de ventas. Existen autores que consideran que una merma aceptable sería desde el 2% hasta el 30% del valor del inventario. La realidad es que la única merma aceptable es del 0%: aunque se trate de una utopía el conseguirlo, nuestro objetivo siempre debe estar orientado hacia el estándar más alto y no ser indulgentes con la obtención de las utilidades.

g) Desorden

Se puede desconocer que tengan existencias en almacén y comprar excesos, o bien, simplemente no encontrar el material que se necesita y que éste pierda su vida útil, lo cual puede provocar graves pérdidas a la empresa.

CAPÍTULO IV

METODOLOGÍA DE LOS REGISTROS CONTABLES Y DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA EN EL ÁREA DE INVENTARIOS

4.1 Metodología de los registros contables

Es la forma de operar detalladamente las transacciones de una organización, es decir, la utilización de métodos, sistemas y procedimientos adecuados a las necesidades de una empresa para el registro de las operaciones, éstas deben estar de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad, con el fin de obtener información financiera razonable y oportuna, así como para conocer el resultado de sus operaciones.

Es importante indicar, que en el presente caso se hará referencia específicamente a la metodología de los registros contables para el área de inventarios, así como la presentación de los mismos en los estados financieros.

Entre los aspectos importantes a considerar para el registro contable de las transacciones realizadas en el área indicada, están las siguientes: el catálogo de cuentas de la empresa, que debe ser claro y amplio con diferentes cuentas que especifiquen cada tipo de inventario (Inventario de materia prima, Inventario en proceso, Inventario de producto terminado, Inventario de suministros y todos los que existan, dependiendo de la actividad económica).

Igualmente, en el manual de procedimientos, se debe indicar que los inventarios son de origen deudor y que se debitan cuando la empresa compra materias primas y materiales para vender, y se acreditan cuando se retira materias primas y materiales para la venta, siempre y cuando se utilice el sistema de inventario perpetuo para el registro de operaciones.

4.1.1 Importancia del registro y valuación de los inventarios

Se considera que dentro de los activos corrientes más importantes en el Balance General de la mayoría de empresas se encuentran: el efectivo, las cuentas por cobrar e inventarios. De estos, el inventario de mercaderías por lo general es el más significativo, por que representa un alto porcentaje con relación al total de los demás rubros del Balance General, por lo que un error en la valuación del inventario puede ocasionar efectos importantes en la información financiera.

Un error en el inventario, llevará a otras cifras en el Balance General, por ejemplo: las cifras serian incorrectas en el total de activos corrientes, por lo tanto en el total de activos. Asimismo, afectará cifras claves en el Estado de Resultados, por ejemplo: el costo de las mercaderías vendidas, la utilidad bruta en ventas y el ingreso neto del periodo. Finalmente es importante mencionar que el inventario final de un año, constituye el inventario inicial del año siguiente, en consecuencia el Estado de Resultados del año siguiente también contendrá errores significativos.

El control interno de los inventarios se inicia con el establecimiento de un departamento de compras, que deberá gestionar las compras de los inventarios, siguiendo el proceso de compras y considerando algunas medidas como las que se mencionan a continuación:

- a) Hacer conteos físicos periódicamente.
- b) Confrontar los inventarios físicos con los registros contables.
- c) Proteger los inventarios en un almacén techado y con puertas de manera que se eviten los robos.
- d) Realizar entrega de mercaderías únicamente con requisiciones autorizadas.
- e) Proteger los inventarios con una póliza de seguro.
- f) Hacer verificaciones al azar para comparar con los libros contables.

Los procedimientos que se pongan en práctica, para satisfacer el adecuado manejo, control y valuación de los inventarios, deben estar de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad y deberán fundamentarse en el conocimiento del sistema de costos de la empresa.

El objetivo principal del control de inventarios relacionado con la valuación, es la determinación de la ganancia bruta, lo que implica la deducción de los costos aplicables a los ingresos por ventas. Si para determinar la ganancia bruta necesitamos como antecedentes valorizar el inventario de mercaderías, con ellos alcanzamos un objetivo: Que el Balance General refleje un valor apropiado para el activo constituido por las mercaderías en existencia.

Cuando le deducimos a los ingresos por ventas el costo de las mercaderías vendidas, estamos procediendo a medir el ingreso bruto de las ventas efectuadas en un ciclo comercial. La labor de venta puede ser obtenida fácilmente del registro diario de transacciones de ventas, pero en algunas empresas no se lleva el registro diario que muestre el costo de las mercaderías vendidas.

La cantidad que representa el costo de las mercaderías vendidas durante el ciclo comercial, se calcula al final de cada periodo separando los costos de las mercaderías disponibles para la venta en dos elementos:

- a) El costo de las mercaderías vendidas.
- b) El costo de las mercaderías no vendidas el cual, comprenderá el inventario final.

La determinación del valor del inventario final, constituye el paso principal para la determinación del costo de las mercaderías vendidas.

4.1.2 Métodos y sistemas de valuación de inventarios establecidos por las Normas Internacionales de Contabilidad

“La base primaria de valuación de los inventarios es el costo, el cual debe incluir todos los desembolsos de adquisición, de conversión y otros directos o indirectos en que se incurre para llevar a cabo un producto a su condición de disponibilidad, cuando se utilicen costos predeterminados para valuar los inventarios deben aproximarse al costo real”.^(20:1) Derivado que la base principal de valuación de inventarios es el costo, antes de entrar en detalle con los métodos de valuación de inventarios, es importante conocer la definición de algunos costos, los cuales se mencionan a continuación:

a) Costo de adquisición

El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, incluyendo aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables por la empresa de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán al determinar el costo de adquisición”.^(13:2-5)

b) Costo de conversión

El costo de conversión de los inventarios comprenderá aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa, una porción calculada de forma sistemática de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se ha incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.

Los costos indirectos fijos, son todos aquéllos que permanecen relativamente constantes con independencia del volumen de producción,

tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta.

Los costos indirectos variables, son todos aquéllos que varían directamente o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

c) Otros costos

Se incluirán otros costos, en el valor en libros de los inventarios, siempre que se hubieran incurrido para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, puede ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, los costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.

Son ejemplos de costos excluidos del valor en libros de los inventarios, y por tanto a reconocer como gastos del periodo en el cual se incurren, los siguientes:

1. Las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción.
2. Los costos de almacenamiento, a menos que tales costos sean necesarios en el proceso productivo, previamente a un proceso de elaboración ulterior.
3. Los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales.
4. Los costos de comercialización.

d) Costo de los inventarios para un suministrador de servicios

“El costo de los inventarios, para un suministrador de servicios, se compone fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrados en la prestación del servicio, incluyendo personal

de supervisión y otros costos indirectos distribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, así como el personal de administración general, no se incluyen en el costo de los inventarios, siendo por el contrario reconocidos como gastos del período en el que se hayan incurrido”.^(13:2-7)

Existen numerosas bases aceptables para la valuación de los inventarios; algunas de ellas se consideran aceptables solamente en circunstancias especiales, en tanto que otras son de aplicación general.

Para una adecuada valuación de los inventarios, es importante que exista consistencia, por que la información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de las mismas normas de valuación durante todo el periodo contable y durante diferentes periodos contables de manera que resulte factible comparar los estados financieros de diferentes periodos y conocer la evolución de la entidad económica; así como también comparar con estados financieros de otras entidades económicas. Entre los principales sistemas de medición de costos de los inventarios que indica la NIC 2, se encuentran los siguientes:

a) Método de costos estándares

Se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisan de forma regular y, si es preciso, se cambian los estándares siempre y cuando tales condiciones hayan variado.

b) Método de los minoristas

Este método se usa a menudo, en el sector comercial al por menor, para la medición de inventarios, cuando hay un gran número de artículos que rotan

velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales es impracticable usar otros sistemas de cálculo de costos.

En este sistema, el costo de los inventarios se determina deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje que se usa debe tener en cuenta la parte de los inventarios que se han marcado por debajo de su precio de venta original. Frecuentemente se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Los sistemas para la determinación del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, pueden ser usados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo.

c) Método de identificación específica

Este método puede generar los importes más exactos, debido a que las unidades en existencia si pueden identificarse como pertenecientes a determinadas adquisiciones.

El costo de los inventarios de productos que no son intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, debe ser determinado a través de éste método.

d) Método primeras entradas primeras salidas (PEPS)

Se basa en el supuesto de que los primeros artículos y/o materias primas en entrar al almacén o a la producción son los primeros en salir de él.

Este método consiste en valorizar las salidas, a los precios de las Primeras Entradas, hasta agotar los importes correspondientes a esas entradas, continuando con los precios más antiguos para valuar las salidas, y así

sucesivamente; el movimiento sólo se refiere a valores, es decir, que para las salidas físicamente se dispondrá de los materiales, los que estén más a disposición, o que por naturaleza propia de las mercaderías tengan que ocuparse.

Se emplearía el método PEPS (Primeras Entradas, Primeras Salidas), en el caso de Deflación, cuando hay constante baja en los precios. En tales condiciones, el costo estará absorbiendo materiales a precios más altos de los que rigen en la actualidad, y las existencias automáticamente quedarán valuadas a los precios más recientes, que son los más bajos. El objetivo final de esta técnica es que las utilidades sean más conservadoras.

Se considera conveniente este método porque da lugar a una valuación del inventario concordante con la tendencia de los precios; puesto que se presume que el inventario está integrado por las compras más recientes y está valorizado a los costos también más recientes, la valorización sigue entonces la tendencia del mercado.

En este método, la valuación del inventario refleja los costos recientes y es por tanto un valor real a la luz de las condiciones que pertenecen a la fecha del balance general.

e) Método de costo promedio ponderado

Como su nombre lo indica, la forma de determinarse es sobre la base de dividir el importe de las compras o costo de producción entre el número de artículos adquiridos o producidos.

El costo de los artículos disponibles para la venta, se divide entre el total de las unidades disponibles también para la venta. El promedio resultante se emplea entonces para valorizar el inventario final.

Cabe destacar, que en el costo promedio ponderado bajo el método de inventario periódico, los costos de las diferentes compras se suman al final de cada período, ésta suma se divide por el número total de compras (el inventario inicial se maneja como una compra) para obtener el costo promedio por unidad. Por lo tanto, en un mercado que tiende al alza, el costo unitario será menor que el costo unitario corriente calculado, y en un mercado que tiende a la baja, dicho costo unitario excederá al costo corriente.

Cuando se utiliza el sistema de inventario perpetuo, el costo promedio ponderado se debe volver a calcular después de cada compra en vez de al final del período, como en el sistema de inventario periódico. El costo promedio ponderado se calcula después de cada compra dividiendo el costo total de los materiales disponibles por el número total de unidades disponibles.

4.2 Sistemas de contabilidad y su relación con las Normas Internacionales de Contabilidad

Un sistema de contabilidad, es una estructura organizada mediante la cual se recopila la información de una empresa como resultado de sus operaciones, valiéndose de recursos como formularios, reportes, libros etc., los cuales son presentados a la gerencia, y que entre otras cosas, le sirven para tomar decisiones financieras.

Un sistema de contabilidad no es más que normas, pautas, procedimientos etc. para controlar las operaciones y suministrar información financiera de una empresa, por medio de la organización, clasificación y cuantificación de las informaciones administrativas y financieras que se suministra. Para que un sistema de contabilidad funcione eficientemente, es preciso que su estructura-configuración cumpla con los objetivos trazados. En el presente caso se hará referencia a las consideraciones más importantes de los

sistemas para el manejo y control de inventarios, así como la forma de presentación en los estados financieros, de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad.

Por ser los inventarios una parte importante de los activos de muchas empresas, su valuación y presentación tiene un efecto significativo para determinar e informar la posición financiera y los resultados operativos de una compañía. Existen, para tal propósito, dos sistemas de valuación de inventarios: a) sistema permanente o perpetuo y b) sistema periódico o juego de inventarios:

1. Sistema permanente o perpetuo

“Bajo el sistema de inventario permanente, la cuenta inventario se mantiene continuamente actualizada; de allí el nombre del sistema de inventario permanente, este sistema también mantiene una cuenta de mayor para mostrar el costo de la mercadería vendida durante el periodo. La cuenta inventario se debita por cualquier compra de mercadería. Cuando se vende mercadería, se hacen dos asientos: El primero registra el ingreso por ventas (Débito a efectivo o cuentas por cobrar, crédito a ventas). Y el segundo reduce el saldo de la cuenta de inventario y registra el costo de la mercadería vendida (débito a la cuenta costo de mercaderías vendidas, crédito a inventario)”. ^(15:1)

El sistema de inventario permanente ha sido utilizado tradicionalmente por empresas que venden artículos de valor unitario alto, como automóviles, computadoras o muebles, estas empresas realizan relativamente pocas transacciones de ventas en el día; por tanto, el registro del costo de cada venta es un asunto fácil.

En una empresa que vende grandes cantidades de mercadería a bajo costo, el registro del costo de cada transacción de venta no es factible sin

un sistema computarizado. Por tanto, las empresas como almacenes de víveres, almacenes por departamentos y la mayoría de comerciantes pequeños han usado tradicionalmente el sistema de inventario periódico. Sin embargo, actualmente los terminales de computadora en el punto de venta, hacen posible para la casi totalidad de negocios comerciales mantener un sistema de inventario permanente.

2. Sistema periódico

La base del sistema de inventario periódico es el conteo físico de las mercaderías disponibles al final del periodo. Este procedimiento, llamado toma de inventario físico, es inconveniente y costoso. Por tanto, un inventario físico por lo general se toma solo al final del año. De este modo, el sistema de inventario periódico se ajusta a la preparación de estados financieros anuales, pero no a la preparación de estados correspondientes a periodos contables más cortos, como meses o trimestres.

Para determinar el costo de las mercaderías vendidas por el sistema de inventario periódico, los registros contables deben mostrar 1) el costo del inventario al comienzo y al final del año, y 2) el costo de las mercaderías compradas a lo largo del año.

4.2.1 Presentación de los inventarios en los Estados Financieros

Los estados financieros deben revelar las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, el valor total en libros, el valor en libros de los inventarios que se han medido utilizando el valor neto realizable, los importes de las reversiones y los inventarios comprometidos como garantía de cumplimiento de deuda y dependiendo del sistema de medición, se deben incluir otra información adicional.

Los inventarios se clasifican dentro del Balance General en la sección del activo corriente y deben especificarse por categorías en el propio balance o en notas a los estados financieros. Los activos se consideran corrientes cuando su saldo se espera realizar, o se tiene para su venta o consumo, cuando se mantiene fundamentalmente por motivos comerciales o para un corto plazo y cuando se trata de efectivo y equivalentes, cuya utilización no este restringida.

4.2.2 Razones financieras

El objetivo fundamental de las razones financieras se basa en las relaciones que existen entre los diversos elementos que figuran en los estados financieros.

Las razones financieras reducen los estados financieros a una expresión más práctica, la cual da mayor significado a la información, facilitando el análisis de tendencias de la empresa y ayuda a detectar puntos fuertes y deficiencias.

Para la interpretación financiera de los inventarios se mencionan las razones financieras siguientes:

1. Razón de la rotación de los inventarios:

Indica cuantas veces los inventarios se han convertido en cuentas por cobrar, mediante las ventas por el período de un año, la determinación del índice se realiza de la forma siguiente:

Costo de ventas / Inventario promedio

Cuando el índice de rotación es muy alto, puede ser el resultado de un nivel de inventarios demasiado bajo y existe el riesgo de quedarse sin mercadería frecuentemente, lo que provoca la realización de muchos

pedidos pequeños para reposición de inventarios. Cuando el índice es muy bajo, señala existencias de lento movimiento o la obsolescencia de alguna de ellas. Cualquiera de estas dos situaciones puede ser más costosa para la empresa, que mantener una inversión adecuada de inventarios.

2. Período de rotación de los inventarios

Para conocer el número promedio de días en el cual hacen su rotación los inventarios, se realiza el cálculo de la forma siguiente:

$365 \text{ días de un año} / \text{Rotación de inventario}$

Para interpretar adecuadamente los resultados de estos índices, se debe evaluar la actividad económica y productos que utiliza la empresa.

CAPITULO V
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE
UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
(APLICACIÓN)

5.1 Antecedentes y generalidades

Para la aplicación de los conocimientos adquiridos durante el desarrollo de la investigación, se consideró como unidad de análisis a la empresa que por seguridad y confidencialidad de la información, en adelante se le denominará Arte y Diseño Floral, S.A.

La empresa fue constituida en el año 1998, luego que un grupo familiar buscando formas de invertir, para obtener mejores utilidades que le permitieran tener una mejor calidad de vida, inició la venta de rosas de exportación por docena, para lo cual instaló tres carretas como centros de distribución en diferentes centros comerciales, la sorpresa más grande fue la aceptación de los productos por parte de los clientes, porque nunca pensaron que la calidad de una docena de rosas de primera fuera pagada a un precio elevado; éste fenómeno motivó a los propietarios a instalar nuevos puntos de ventas, así como implementar nuevas medidas y estrategias de comercialización.

Derivado de lo anterior, así como de conocer que las ventas de rosas de exportación para el primer año fueron de Q. 500,000.00, para el segundo año Q. 850,000.00 y luego de saber que el mercado de esta actividad económica lo constituyen el sector empresarial y familiar, debido a que los ejecutivos de las empresas y los grupos familiares para fechas especiales se convierten en los principales clientes, la administración de la empresa tomó la iniciativa de ubicar más carretas en puntos estratégicos para facilitar el acceso y distribución e incrementaron la variedad de los productos para satisfacer las necesidades de los clientes.

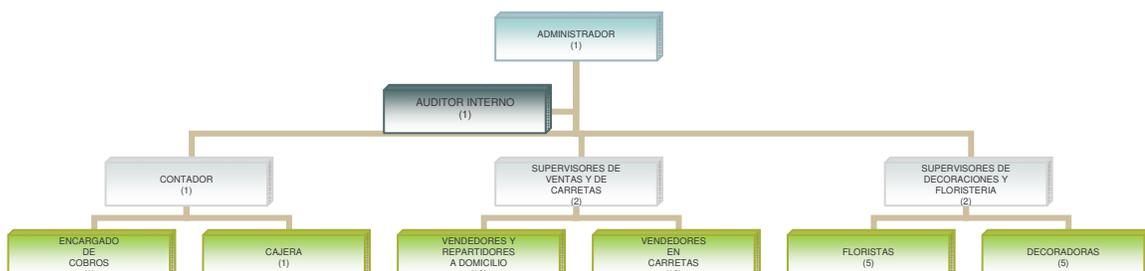
El objetivo es prestar el servicio de decoraciones florales, pero principalmente la elaboración y venta de arreglos florales con servicio a domicilio, utilizando para el efecto materias primas locales con calidad de exportación, las cuales se obtienen de las principales plantas de producción del país, que exportan directamente a países de Europa y Estados Unidos, aspecto que ha contribuido a ofrecer y conservar calidad en los productos, así como a la expansión significativa de la empresa, debido a que actualmente tiene su principal punto de ventas y distribución en la zona 10 y cuenta con 16 sucursales o puntos de ventas, todas en distintos lugares de la Ciudad de Guatemala.

En términos generales, el crecimiento de esta actividad económica ha permitido la diversificación de actividades productivas y comerciales, la inversión de capitales, el consumo local de productos no tradicionales, la generación de empleos tanto a nivel productivo como comercial y por lo tanto ha contribuido al desarrollo de la economía del país.

5.1.1 Estructura organizacional

Actualmente la empresa cuenta con 44 empleados, quienes en el organigrama que a continuación se muestra, se identifican con el número entre paréntesis y están constituidos en la estructura organizacional siguiente:

ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.



5.1.2 Funciones del personal

1. Administrador

Se encarga de organizar, coordinar y controlar las diferentes actividades de la empresa; en ella se centraliza todo tipo de información y es la única persona que toma las decisiones. Además, es quien informa a los socios de la empresa los resultados de las operaciones.

Cabe mencionar que para efectos del tema objeto de estudio, el administrador autoriza y ordena la compra de los inventarios de materias primas y materiales.

2. Contador

Se encarga de la ejecución de las actividades contables y financieras, de la elaboración de estados financieros, de darle cumplimiento a los aspectos fiscales y legales, de la elaboración de planilla de sueldos, del pago a proveedores, de coordinar las rutas de entrega, de determinar que cantidad y variedad de materias primas, materiales y suministros son necesarios para el adecuado cumplimiento y desempeño de las actividades de la empresa.

3. Supervisores de ventas y de carretas

Su función específica es coordinar, controlar y dirigir las ventas realizadas en la tienda principal donde se centraliza las ventas con servicio a domicilio y en las carretas ubicadas en los distintos centros comerciales. Además, verifica el adecuado abastecimiento de productos y materiales para la elaboración de arreglos florales y sobre todo la calidad de los productos y el servicio al cliente.

4. Supervisores de decoraciones y floristería

Son los responsables de llevar un control adecuado sobre las actividades realizadas por las Decoradoras y Floristas, con el fin de que las mismas garanticen la calidad de los productos y servicios ofrecidos por la empresa.

5. Encargado de cobros

Su función principal es percibir, manejar y resguardar los ingresos provenientes del cobro a los clientes, por los pedidos con servicio a domicilio. Cuando los pagos se realizan con tarjeta de crédito, se encarga de cuadrar los vouchers y de cobrar a las compañías de las tarjetas de crédito.

6. Cajera

Es la responsable de percibir, manejar y resguardar los ingresos provenientes del cobro por las ventas efectuadas y los servicios prestados en la tienda principal.

7. Vendedores y repartidores a domicilio

Se encargan de tomar los pedidos de los clientes, ya sea personalmente o vía telefónica. Posteriormente, entregan los arreglos florales en las direcciones indicadas por los clientes y de acuerdo a rutas establecidas.

8. Vendedores en carretas

Son los responsables de realizar las ventas en las carretas, cada carreta cuenta con un vendedor, quien es el encargado de emitir la factura, de realizar el cobro y manejar el efectivo, de elaborar los arreglos florales y de llevar un control de existencias de materias primas y materiales.

9. Floristas

Su función principal es la preparación de los diseños y cortes de las materias primas y materiales a utilizar en los arreglos florales.

10. Decoradoras

Se encargan de ensamblar y confeccionar los arreglos florales, de acuerdo a los diseños solicitados por los clientes. Además, elaboran las decoraciones para eventos especiales. (15 años, bodas, primeras comuniones, etc.)

Para la ejecución eficiente de sus operaciones, la empresa cuenta con la propiedad, planta y equipo siguiente:

1. Una bodega sin cuarto frío, para almacenar los productos perecederos y los diferentes materiales, por la cual se paga un arrendamiento de Q. 8,000.00 mensuales.
2. Cuatro estantes, cuatro mesas y cuatro mostradores, para colocar las materias primas y materiales, así como para preparar y ensamblar los arreglos y decoraciones florales, los cuales tienen un costo total de Q. 18,000.00.
3. Dieciséis carretas para la venta de productos, una para cada punto de ventas, las cuales tienen un costo total de Q.96,000.00.
4. Seis vehículos para la distribución de materias primas, materiales y para la entrega de arreglos florales solicitados con servicio a domicilio, las cuales tienen un costo total de Q. 250,000.00.
5. Seis computadoras para uso en los departamentos de administración y ventas, las cuales tienen un costo de Q. 18,000.00.

5.2 Descripción de las políticas y procedimientos de control interno proporcionados por la Administración, para el manejo y control de los inventarios

Los controles diseñados e implementados por la empresa, para verificar las existencias, ventas, compras, distribución, y almacenamiento de los inventarios son los siguientes:

1. El sistema utilizado para el control de existencias de inventarios lo realiza el contador. Éste consiste en tarjetas de kardex en donde se registra las entradas y salidas de productos, en ellas se describe la fecha, cantidad, descripción, costo unitario y costo total del producto, no existe método de control para el manejo y determinación de la cantidad de inventario que se debe mantener, la fecha en que se deben efectuar las órdenes y la cantidad de unidades que se debe ordenar.
2. Para la compra u obtención de productos, el administrador elige los tipos y cantidades de materias primas y materiales, tomando de base la información proporcionada por el contador y considerando la época del año, no se realiza orden de compra, simplemente se solicitan los productos a los proveedores vía telefónica.
3. La recepción de los productos, la realiza cualquier persona que se encuentre disponible en la tienda principal, la aceptación de las materias primas y materiales se realiza después que estos hayan sido debidamente contados, inspeccionados en cuanto a su calidad y posteriormente son trasladados a la bodega principal.
4. Cuando los inventarios ingresan a las instalaciones de la empresa, solamente reciben la factura del proveedor, no existe orden de compra o bien pedido formal de los productos requeridos, para que sean cotejados con lo indicado en la factura del proveedor.

5. Para el almacenamiento de los inventarios, se posee una bodega principal que mide 4 metros de ancho por 8 de largo, ésta cuenta con estantes para colocar las materias primas y materiales. Además, se tiene una área específica para los productos perecederos, los cuales se colocan en botes con agua para su adecuada conservación, debido a que no existe un cuarto frío para mantener a una temperatura ambiente los productos perecederos, principalmente las rosas con calidad de exportación.
6. La custodia y responsabilidad de los inventarios en la bodega es del contador, no existe un encargado específico para el efecto, por lo tanto en ocasiones el contador tiene que confiar en la persona que recibe los productos y aceptar de confirmadas las cantidades y calidades de los productos que se reciben.
7. La salida de materias primas y materiales de la bodega, para la elaboración de arreglos y decoraciones florales, se realiza sin autorizaciones escritas, simplemente son solicitados al contador por parte de la supervisora de decoraciones y floristería.
8. Las materias primas y materiales en proceso en los puntos de ventas, se encuentran bajo control físico de los supervisores de decoraciones y floristería, quienes informan al administrador el movimiento de los inventarios y producción realizada. Sin embargo, no controlan los desperdicios producidos y materiales dañados, para que las cantidades y costos correspondientes de los inventarios puedan ser debidamente ajustados en los registros contables.
9. Se emiten facturas de ventas y servicios prestados. Para las devoluciones de compras y ventas, se realizan notas de débito y crédito debidamente prenumeradas y autorizadas por el administrador.

10. La empresa cuenta con medios de transporte propios, utiliza 6 vehículos para la distribución de materias primas y materiales a los diferentes puntos de venta y las mismas son utilizadas para prestar el servicio a domicilio de arreglos y decoraciones florales. En el traslado de materias primas y materiales a los puntos de ventas utiliza un formulario prenumerado, el cual contiene fecha, cantidad, descripción, nombre, firma y sello de quien entrega y de quien recibe.
11. Para el servicio a domicilio únicamente envía el arreglo floral con la nota de envío, para que sea firmada por la persona que recibe, posteriormente, se remite al cliente la orden de cobro y se adjunta la factura correspondiente, lo anterior se efectúa cuando el mismo no es cancelado anticipadamente o bien se realizó el pago con tarjeta de crédito.
12. El registro y control contable del costo de los inventarios, se realiza a través del costo de adquisición o promedio ponderado, la toma física de inventarios la realiza mensualmente el contador bajo la supervisión del administrador, el procedimiento utilizado es la verificación de la información de las tarjetas de kardex contra las existencias físicas en bodega y puntos de ventas, no se lleva un control de los artículos dañados, de lento movimiento u obsoletos.

Los procesos de control de los inventarios utilizados en la empresa Arte y Diseño Floral, S.A., se describen a continuación:

1. El inventario inicial: Se toma de base las existencias teóricas establecidas en las tarjetas de kardex y verificadas en la realización de la toma física de inventarios.

2. Las compras: Cuando se establece la necesidad de adquirir más productos, se realiza a través de un requerimiento verbal y se procede de la siguiente manera:
- a. Con base en la información proporcionada por el contador, quien es el encargado del control de las existencias, el administrador determina que cantidad y variedad de productos se necesitan, éste solicita el requerimiento de productos vía telefónica a los proveedores.
 - b. La recepción de los productos la hacen en la tienda principal, solamente los días lunes y viernes; en este proceso cuando se compran rosas que es la materia prima más consumida, se verifica la calidad y se realiza un conteo para establecer que cada bunch contenga 24 rosas, para el resto de flores y follajes se realiza la misma operación.
 - c. Después de verificar la cantidad y calidad de los productos se extiende una orden de pago al proveedor, quien al mismo tiempo emite la factura correspondiente y otorga un crédito de 15 días. El pago a los proveedores se realiza con cheque los días martes, éstos se hacen contra la orden de pago extendida.
 - d. Los productos son almacenados en la bodega principal, las rosas, flores y follajes se colocan en botes con agua, la cual se cambia todos los días para que se conserven en mejores condiciones.
 - e. El contador con base en la factura emitida por el proveedor, opera contablemente las compras, fija los costos, determina el precio de venta, realiza una integración de cada tipo de inventarios, con el fin de efectuar adecuadamente sus registros contables, así como la presentación de los estados financieros.

3. El inventario final: Al igual que el inventario inicial, se toma de base las existencias teóricas establecidas en las tarjetas de kardex y verificadas en la toma física de inventarios.

Con base en los tres procesos descritos anteriormente, se establece el costo de lo vendido. Los saldos contables de la empresa reflejan que las ventas al 30 de junio de 2004 fueron de Q 7,368,776.00 y que los inventarios y el costo de ventas, se integran de la forma siguiente:

1. Inventarios

DESCRIPCIÓN	UNIDAD DE MEDIDA	CANTIDAD	COSTO PROMEDIO	COSTO TOTAL
Rosas	Bonch	985	80.00	78,800.00
Flores principales	Docena	1048	50.00	52,400.00
Flores complementarias	Docena	1000	40.00	40,000.00
Esquejes y follajes	Docena	655	40.00	26,200.00
Espuma floral	Unidad	660	20.00	13,200.00
Bases para arreglos	Unidad	1970	20.00	39,400.00
Artículos varios	Docena	123.16	100.00	12,316.00
INVENTARIO FINAL		6,441.16		262,316.00

2. Costo de Ventas

Inventario Inicial	Q. 182,852
(+) Compras	Q. 4,952,682
Inventario Disponible	Q. 5,135,534
(-) Inventario Final	Q. 262,316
Costo de Ventas	Q. 4,873,218

5.3 Desarrollo del Caso Práctico

Para la evaluación del Control Interno en el área de Inventarios de la empresa Arte y Diseño Floral, S.A., se tomó de base las cifras al 30 de junio de 2004, el caso se desarrollará de la forma siguiente:

1. Cuestionario de Control Interno, realizado a funcionarios y empleados, para conocer la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas a realizar.
2. Programa de Auditoria, que servirá de base para la evaluación.
3. Estimación de tiempo para las actividades a evaluar.
4. Flujogramas de las operaciones del movimiento de entradas y salidas de los inventarios.
5. Análisis de las pruebas sustantivas y de cumplimiento del rubro de inventarios.
6. Análisis de los métodos de valuación de los inventarios.
7. Cédula de deficiencias de control interno.
8. Informe de hallazgos y recomendaciones de control interno en el rubro de inventarios.

CONSULTORES G & M ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL AREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO DE INVENTARIOS PERIODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004				C/I 1/3	
				Hecho por:	M.O.
				Fecha:	07/07/2004
				Revisado por:	G.M.
				Fecha:	07/07/2004
No.	DESCRIPCIÓN	RESPUESTA		OBSERVACIONES	
		SI	NO		
1.	¿Se promueven operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, para alcanzar los objetivos de desempeño, rentabilidad y salvaguarda de los activos?	X			
2.	¿La preparación y presentación de los Estados Financieros, se realiza en forma oportuna?	X			
3.	¿Se cumple con las leyes y regulaciones a las que está sujeta la empresa?	X			
4.	¿Existe una filosofía que promueva los valores éticos, competencia profesional y el compromiso de cumplir con los objetivos establecidos?	X			
5.	¿Al establecer los objetivos globales y por actividad, se toman en consideración factores, que permitan medir el rendimiento de las operaciones y la identificación y estimación de riesgos?		X	No existe planificación para la compra de materias primas y materiales	
6.	¿Existen políticas y procedimientos, que contribuyan al cumplimiento de los objetivos y a la prevención y neutralización de riesgos?	X			
7.	¿Los sistemas de información y comunicación, posibilitan la dirección, ejecución y control de las operaciones y permiten la toma de decisiones en forma oportuna?	X			
8.	¿Existen controles de supervisión o monitoreo, que se apliquen como una rutina en el desarrollo de las actividades de la empresa?	X		Supervisión es deficiente,	
9.	¿Los inventarios cumplen su función de proveer a la empresa las materias primas y materiales necesarios y de calidad para satisfacer la demanda?	X			
10.	¿Se realizan por lo menos tres o más cotizaciones para la adquisición de las materias primas y materiales?		X	Adquisiciones se efectúan a criterio del administrador	

CONSULTORES G & M ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL AREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO DE INVENTARIOS PERIODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004				C/I 2/3	
				Hecho por:	M.O.
				Fecha:	07/07/2004
				Revisado por:	G.M.
				Fecha:	07/07/2004
No.	DESCRIPCIÓN	RESPUESTA		OBSERVACIONES	
		SI	NO		
11.	¿Existen formas o formatos prenumerados que permitan controlar las entradas y salidas de los inventarios de la empresa?		X	Únicamente se llevan tarjetas de kardex	
12.	¿Cuándo se compra, se revisan las materias primas y materiales que son entregados por los proveedores?	X			
13.	¿Hay una persona encargada para el control de las existencias de materias primas y materiales?	X			
14.	¿ El personal interno y externo tiene restricciones para el acceso al área de bodega de materias primas y materiales?		X	Ingresan personas ajenas a la bodega	
15.	¿Las existencias de los inventarios de materias primas y materiales, están almacenadas en un lugar apropiado y protegidas físicamente contra pérdida, robo, daño, etc.?		X	La bodega no tiene un cuarto frío, únicamente posee estantes y recipientes	
16.	¿La empresa cuenta con medios de transporte propios para la comercialización y distribución de los productos?	X			
17.	¿En el traslado de materias primas y materiales a los puntos de ventas, existe control para evitar pérdidas?	X			
18.	¿Se realiza toma física de inventario frecuentemente?		X	Se realiza doce veces al año	
19.	¿Existen procedimientos que establezcan los requerimientos principales para la toma física de inventario ?	X			
20.	¿Hay supervisión en la toma física de los inventarios, por personas independientes de los encargados de la bodega?	X			
21.	¿ Los ajustes a los inventarios como resultado de los recuentos físicos, se autorizan y aprueban por un funcionario responsable de la empresa?	X			
22.	¿Los libros auxiliares de inventarios se emplean para verificar las existencias físicas?	X			

CONSULTORES G & M ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL AREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO DE INVENTARIOS PERIODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004				C/I 3/3	
				Hecho por:	M.O.
				Fecha:	07/07/2004
				Revisado por:	G.M.
				Fecha:	07/07/2004
No.	DESCRIPCIÓN	RESPUESTA		OBSERVACIONES	
		SI	NO		
23.	¿Los registros auxiliares de los inventarios perpetuos muestran la cantidad, código, cantidades máximas, cantidades mínimas y costo unitario?	X			
24.	¿El sistema de valuación de inventario que se aplica actualmente está regulado en las leyes tributarias?	X			
25.	¿Existe un control de los desperdicios y materiales dañados, para que las cantidades y costos correspondientes de los inventarios puedan ser debidamente ajustados en los registros contables?		X		
26.	¿Se realiza registro y control contable de los costos de los inventarios?	X			
27.	¿Para las devoluciones de compras y ventas, se realizan notas de débito y crédito debidamente prenumeradas y autorizadas?	X			
<p>CONCLUSIÓN: Se estableció, que existen deficiencias en el control interno y manejo de los inventarios, debido a las causas siguientes: No existe planificación para la compra de materias primas y materiales, no se cuenta con formas o formatos prenumerados para el control de entradas y salidas de los inventarios, la segregación de funciones es inadecuada para el cuidado de los mismos, no se cuenta instalaciones apropiadas para los productos perecederos, la toma física de inventarios es limitada, ya que únicamente se realiza 12 veces al año, no existen restricciones para el acceso a la bodega, en los registros contables no se lleva un control de los desperdicios y materiales dañados.</p>					

CONSULTORES G & M

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE
ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
POR EL PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004
INDICE

No.	Descripción	Referencia	Página
1	Programa de Trabajo de Auditoría	A	114
2	Tiempo Estimado	B	115
3	Marcas de Auditoría	C	116
4	Flujogramas de Operaciones del Movimiento de Entradas y Salidas de Inventarios	D	117
5	Pruebas Sustantivas y de Cumplimiento del Rubro de Inventarios	E	125
6	Métodos y análisis de valuación de inventarios	F	141
7	Cédula de Deficiencias de Control Interno	G	151
8	Análisis de Pruebas Sustantivas y de Cumplimiento	H	152
9	Informe de hallazgos y recomendaciones de Control Interno en el rubro de Inventarios	I	156

A	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA
EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
PROGRAMA DE TRABAJO DE AUDITORÍA DE INVENTARIOS
POR EL PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004

PLAN DE TRABAJO

Para la evaluación del control interno en el área de inventarios de la empresa Arte y Diseño Floral, S. A., a continuación se presenta el plan de trabajo para el desarrollo de la misma.

El presente plan de trabajo incluye lo siguiente:

- I. Objetivo General
- II. Objetivos Específicos
- III. Alcance
- IV. Recurso Humano

I. Objetivo General

Verificar y evaluar que la Empresa Arte y Diseño Floral, S.A. haya adoptado e implementado un sistema integral en su control interno de inventarios para prevenir y detectar riesgos, minimizar pérdidas y verificar que las cifras presentadas en el rubro de inventarios de los Estados Financieros sean razonables.

II. Objetivos Específicos

- 1. Verificar los procedimientos y controles en el área de inventarios.
- 2. Localizar y corregir deficiencias en los controles establecidos por la empresa.
- 3. Verificar si cumplen con la legislación aplicable en el país.

III. Alcance

La evaluación y control de inventarios en la empresa Arte y Diseño Floral, S.A. comprenderá los aspectos siguientes:

- 1. Toma física de inventarios y recopilación de información de los inventarios teóricos.
- 2. Evaluación de los procedimientos y controles existentes.
- 3. Capacitación adecuada a los funcionarios y empleados para la administración de los inventarios.
- 4. Verificar el registro contable de las operaciones relacionadas con los inventarios.
- 5. Método de valuación de inventarios.

IV. Recurso Humano

Para el desarrollo de la evaluación y control de inventarios en la empresa Arte y Diseño Floral, S.A., será necesario contar con la participación de dos auditores: un coordinador y un colaborador. El tiempo estimado de ejecución es de 105 horas hombre por cada auditor para un total de 210 horas hombre conforme se detalla en la cédula B.

B	
Hecho por:	R. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA
DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
ESTIMACIÓN DE TIEMPO DE LAS ACTIVIDADES A REALIZAR
POR EL PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004

No.	ACTIVIDAD	HORAS HOMBRE
Trabajo de Campo		
1	Programa de auditoría.	2
2	Observación de los inventarios físicos y recopilación de información de los inventarios teóricos.	30
3	Evaluación de los controles y procedimientos existentes.	25
4	Capacitación y adiestramiento a los funcionarios y empleados de la empresa.	30
5	Verificar el registro contable de las operaciones relacionadas con los inventarios.	25
6	Elaboración de la cédula de deficiencias de control interno.	4
7	Elaboración de memorandum de control interno.	4
8	Análisis de los métodos de valuación de inventarios	15
Trabajo de Gabinete		
1	Revisión de los resultados de los inventarios físicos y teóricos.	15
2	Revisión de los resultados de la evaluación de los procedimientos y controles existentes.	10
3	Revisión de los programas de capacitación y adiestramiento del personal.	10
4	Confirmar la verificación de los registros contables relacionados con los inventarios.	10
5	Revisar los programas de auditoría.	1
6	Cédula de deficiencias de control interno.	2
7	Memorandum de control interno.	2
8	Revisión del análisis de los métodos de valuación de inventarios.	5
9	Elaboración de informe final.	20
Total		210

CONSULTORES G & M

C	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

**EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA
EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
CÉDULA DE MARCAS
POR EL PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004**

Descripción	Marca
Sumado	^
Sumado Vertical y Horizontal	^/<
Verificado Físicamente	VF
Cálculo Verificado	√
Cotejado Diario Mayor General	>
Cotejado Auxiliar Registro	//
No Aplica	N/A
No Existe	N/E

CONSULTORES G & M					D 1/8	
ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.					Hecho por:	M.O.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL AREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES					Fecha:	07/07/2004
FLUJOGRAMA DEL PROCESO DE COMPRAS DE MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES					Revisado por:	G.M.
PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004					Fecha:	07/07/2004
No.	Descripción	Bodega	Gerente General	Compras	Contabilidad	Proveedor
1	Inicio	Inicio				
2	El encargado de bodega revisa las existencias y determina las necesidades de inventario	Revisión				
3	Elabora requisición de compra, traslada al Gerente General y archiva la copia	Requisición	Traslado	NO		
4	El Gerente General autoriza o deniega la solicitud		Autoriza			
5	El Gerente General traslada al encargado de compras la requisición para elaborar la orden de compra.		SI Traslado	Orden de compra		
6	Se reciben tres cotizaciones y se selecciona una de las tres propuestas			Cotización		
7	Las cotizaciones son archivadas para futuras consultas			Archivo		
8	Envío de orden de compras al proveedor seleccionado			Orden de compra		Traslado
9	Proveedor verifica orden de compra y despacha lo solicitado y envía al área de compras adjuntando factura			Traslado		Despacho
10	El encargado de compras revisa y recibe la mercadería del proveedor, la cual da ingreso a la bodega y la factura la traslada a contabilidad	Traslado		Recibe mercadería		Traslado
11	Fin	Fin				

CONSULTORES G & M		D 2/8	
ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL AREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES FLUJOGRAMA DEL PROCESO DE INGRESO A BODEGA DE LAS MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004		Hecho por:	M.O.
		Fecha:	07/07/2004
		Revisado por:	G.M.
		Fecha:	07/07/2004
No.	Descripción	Compras	Bodega
1	Inicio		
2	El encargado de compras recibe las materias primas y materiales requeridos al proveedor y envía a bodega		
3	El encargado de bodega revisa la mercadería y verifica en la copia de la requisición de compra, que este de acuerdo a lo solicitado		
4	El encargado de bodega archiva la copia de requisición de compras		
5	La mercaderías es almacenada en el área correspondiente		
6	Se da ingreso a la mercadería en los registros auxiliares		
7	Fin		

CONSULTORES G & M				D 3/8	
ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.				Hecho por: M.O.	
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL AREA DE INVENTARIOS UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES				Fecha: 07/07/2004	
FLUJOGRAMA DEL PROCESO DE SALIDAS DE BODEGA DE LAS MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES				Revisado por: G.M.	
PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004				Fecha: 07/07/2004	
No.	Descripción	Punto de ventas	Bodega	Departamento de ventas	Contabilidad
1	Inicio	Inicio			
2	El encargado del punto de ventas realiza una requisición de materias primas y materiales al encargado de bodega, según la demanda	Requisición	Tras-lado		
3	El encargado de bodega verifica las existencias de productos solicitados y traslada requisición al supervisor para su visto bueno		Verifica	Tras-lado	
4	El supervisor da visto bueno a la requisición y traslada al encargado de bodega para su despacho		Tras-lado	Autorización	
5	El encargado de bodega procede a entregar lo requerido al encargado del punto de ventas a través de un envío, actualiza sus registros auxiliares y reporta a contabilidad	Tras-lado	Entrega de mercadería		Tras-lado
6	El encargado del punto de ventas firma envío y almacena los productos recibidos	Recepción de mercadería			
7	El encargado de contabilidad procede hacer los registros correspondientes				Registro de salidas
8	Fin				Fin

CONSULTORES G & M			D 4/8	
ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL AREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES FLUJOGRAMA DEL PROCESO DE PRODUCTO TERMINADO (ARREGLOS FLORALES) PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004			Hecho por:	M.O.
			Fecha:	07/07/2004
			Revisado por:	G.M.
			Fecha:	07/07/2004
No.	Descripción	Cliente	Ventas	Contabilidad
1	Inicio	Inicio		
2	El cliente solicita el arreglo floral en el punto de ventas	Solicitud	Tras-lado	
3	El encargado del punto de ventas realiza orden de pedido de acuerdo a las especificaciones solicitadas		Orden de pedido	
4	Con base a lo solicitado por el cliente, el encargado del punto de ventas procede a realizar el cobro de la venta		Cobro	
5	Se emite la factura correspondiente en original para el cliente, una copia la envía a contabilidad y la segunda copia para su control interno		Emisión de factura	Tras-lado
6	La segunda copia es archivada en el punto de ventas		Archivo	
7	El encargado del punto de ventas elabora arreglo floral solicitado	Tras-lado	Elaboración de arreglo floral	
8	Si la venta es directa, se entrega el arreglo al cliente en el punto de ventas y entrega la factura original. Si el cliente prefiere se envía a domicilio	Recepción de arreglo		
9	El departamento de contabilidad elabora los registros contables correspondientes.			Registro
10	Fin	Fin		

CONSULTORES G & M			D 5/8	
ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL AREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES FLUJOGRAMA DEL PROCESO DE SALIDA DE PRODUCTO TERMINADO (ROSAS, FLORES Y FOLLAJES AL POR MENOR O EN RAMO) PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004			Hecho por:	M.O.
			Fecha:	07/07/2004
			Revisado por:	G.M.
			Fecha:	07/07/2004
No.	Descripción	Cliente	Ventas	Contabilidad
1	Inicio			
2	El cliente solicita los productos en los puntos de ventas			
3	El encargado del punto de ventas realiza orden de pedido de acuerdo a las especificaciones solicitadas			
4	Con base a lo solicitado por el cliente, el encargado del punto de ventas procede a realizar el cobro de la venta			
5	Se emite la factura correspondiente en original para el cliente, una copia la envía a contabilidad y la segunda copia para su control interno			
6	La segunda copia se archiva en el punto de ventas			
7	El producto es entregado al cliente en el punto de ventas y se entrega la original de la factura.			
8	El cliente recibe los productos (rosas, flores y follajes) comprados			
9	El departamento de contabilidad elabora los registros contables correspondientes			
10	Fin			

CONSULTORES G & M			D 6/8	
ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.			Hecho por:	M.O.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL AREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES			Fecha:	07/07/2004
FLUJOGRAMA DEL PROCESO PARA EL PAGO A PROVEEDORES			Revisado por:	G.M.
PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004			Fecha:	07/07/2004
No.	Descripción	Proveedor	Compras	Contabilidad
1	Inicio	Inicio		
2	El proveedor entrega la factura al encargado de compras	Entrega de Factura	Tras-lado	
3	El encargado de compras recibe la factura del proveedor por la compras realizadas		Recepción de facturas	
4	Revisa si las facturas emitidas por el proveedor corresponde a las ordenes de compras realizadas		Revisión	
5	Se emite contraseña de pago y entrega la original al proveedor. La copia la adjunta a la factura recibida y traslada al departamento de contabilidad para iniciar trámite del pago correspondiente	Tras-kado	Emisión de contraseña	Tras-kado
6	El proveedor recibe contraseña de pago	Recepción de contraseña		
7	El encargado de contabilidad revisa si la factura recibida cumplen con lo establecido en las leyes tributarias y políticas internas de la empresa			Revisión
8	Procede a emitir el cheque correspondiente y registro contable del pago a proveedor	Tras-lado		Emisión de cheque
9	Vencido el plazo de crédito de la factura, se entrega el cheque al proveedor contra presentación de contraseña de pago	Recepción de cheque		
10	El vohucher del cheque es archivado			Archivo
11	Fin	Fin		

CONSULTORES G & M		D 7/8	
ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL AREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES FLUJOGRAMA DEL PROCESO PARA EL REGISTRO CONTABLE DE LOS INVENTARIOS PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004		Hecho por:	M.O.
		Fecha:	07/07/2004
		Revisado por:	G.M.
		Fecha:	07/07/2004
No.	Descripción	Punto de ventas/ Compras	Contabilidad
1	Inicio		
2	Los encargados de los puntos de ventas y de compras envían sus facturas respectivas a contabilidad, para que procedan con el registro contable correspondiente		
3	El encargado de contabilidad recibe copia de las facturas emitidas diariamente en los puntos de ventas, así como las facturas originales por las compras realizadas en el departamento de compras y reporte de salidas de la bodega		
4	Revisa si las facturas emitidas y recibidas cumplen con lo establecido en las leyes tributarias y políticas internas de la empresa		
5	Se procede a realizar póliza contable por transacción para registrar las ventas, compras y salidas de bodega correspondientes y se adjunta copia de las facturas como soporte de ventas, facturas originales para las compras y reporte de consumos del almacén		
6	Se archiva la póliza contable emitida		
7	Fin		

CONSULTORES G & M EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES SIMBOLOGÍA UTILIZADA POR EL PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004		D 8/8	
		Hecho por:	M. O.
		Fecha :	07/07/2004
		Revisado por:	G. M.
		Fecha :	07/07/2004
No.	ACTIVIDAD	Figura	
1	Inicio y fin		
2	Proceso		
3	Documento sin copia		
4	Documento con copia		
5	Decisión		
6	Operación manual		
7	Conector		
8	Archivo		

E	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE
ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
PRUEBAS SUSTANTIVAS Y DE CUMPLIMIENTO
POR EL PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004

No.	Procedimientos	Referencia	Página
I.	<u>Procedimientos Obligatorios:</u>		
1	Revisar operaciones aritméticas de listados finales y cotejar al mayor.	E-1	126
2	Inventarios físicos.	E-2	127
3	Análisis de resultados físicos con los inventarios teóricos.	E-3	135
4	Análisis de rotación de inventarios.	E-4	139
5	Revisar la contabilización de los ajustes resultantes de los inventarios físicos.	E-5	140
II.	<u>Divulgaciones Obligatorias:</u>		
1	Inventarios recibidos en consignación.	N/A	
2	Métodos y análisis de valuación de inventarios.	F	141
3	Deficiencia de cobertura de seguros.	N/A	
4	Inventarios obsoletos, descontinuados o en mal estado.	N/A	
5	Análisis comparativo de los diferentes métodos de valuación de inventarios	F-4	148
6	Sistema contable.	F-5	149

E-1	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE
ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
INVENTARIOS TEÓRICOS
AL 30 DE JUNIO DE 2004

Fecha	Descripción	Rosas (Bonch)	Flores principales (Docenas)	Flores complementarias (Docenas)	Esquejes y follajes (Docenas)	Espuma floral (Unidades)	Bases para arreglos (Unidades)	Artículos varios (Docenas)
30/06/2004	Central	325	430	512	255	282	723	25.16
30/06/2004	Sucursal No. 1	75	30	25	18	21	125	8
30/06/2004	Sucursal No. 2	30	24	14	20	19	230	9
30/06/2004	Sucursal No. 3	60	35	22	12	15	75	5
30/06/2004	Sucursal No. 4	46	70	55	35	28	91	7
30/06/2004	Sucursal No. 5	34	25	27	30	26	62	8
30/06/2004	Sucursal No. 6	33	42	22	21	18	81	4
30/06/2004	Sucursal No. 7	24	35	28	25	23	43	5
30/06/2004	Sucursal No. 8	32	22	20	18	17	72	6
30/06/2004	Sucursal No. 9	28	33	19	15	14	43	4
30/06/2004	Sucursal No. 10	40	41	31	27	23	36	7
30/06/2004	Sucursal No. 11	51	62	52	32	27	83	7
30/06/2004	Sucursal No. 12	83	73	65	56	36	65	5
30/06/2004	Sucursal No. 13	32	23	21	23	28	55	8
30/06/2004	Sucursal No. 14	29	55	45	38	33	43	5
30/06/2004	Sucursal No. 15	28	33	28	14	24	65	6
30/06/2004	Sucursal No. 16	35	15	14	16	26	78	4
	Totales	985	1048	1000	655	660	1970	123.16
		√	√	√	√	√	√	√

CONSULTORES G & M

E-2 1/8	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA
EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
INVENTARIOS FÍSICOS DE ROSAS
AL 30 DE JUNIO DE 2004

Fecha	Descripción	Bonch	Referencia	Página
30/06/2004	Central	318		
30/06/2004	Sucursal No. 1	75		
30/06/2004	Sucursal No. 2	30		
30/06/2004	Sucursal No. 3	58		
30/06/2004	Sucursal No. 4	46		
30/06/2004	Sucursal No. 5	34		
30/06/2004	Sucursal No. 6	31		
30/06/2004	Sucursal No. 7	24		
30/06/2004	Sucursal No. 8	30		
30/06/2004	Sucursal No. 9	28		
30/06/2004	Sucursal No. 10	40		
30/06/2004	Sucursal No. 11	50		
30/06/2004	Sucursal No. 12	83		
30/06/2004	Sucursal No. 13	32		
30/06/2004	Sucursal No. 14	29		
30/06/2004	Sucursal No. 15	28		
30/06/2004	Sucursal No. 16	35		
	Totales	971	E-2 8/8	134
		√		

CONSULTORES G & M

E-2 2/8	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA
EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
INVENTARIOS FÍSICOS DE FLORES PRINCIPALES
AL 30 DE JUNIO DE 2004

Fecha	Descripción	Docena	Referencia	Página
30/06/2004	Central	445		
30/06/2004	Sucursal No. 1	30		
30/06/2004	Sucursal No. 2	24		
30/06/2004	Sucursal No. 3	35		
30/06/2004	Sucursal No. 4	70		
30/06/2004	Sucursal No. 5	25		
30/06/2004	Sucursal No. 6	42		
30/06/2004	Sucursal No. 7	35		
30/06/2004	Sucursal No. 8	22		
30/06/2004	Sucursal No. 9	33		
30/06/2004	Sucursal No. 10	41		
30/06/2004	Sucursal No. 11	62		
30/06/2004	Sucursal No. 12	73		
30/06/2004	Sucursal No. 13	23		
30/06/2004	Sucursal No. 14	55		
30/06/2004	Sucursal No. 15	33		
30/06/2004	Sucursal No. 16	15		
	Totales	1063	E-2 8/8	134
		√		

CONSULTORES G & M

E-2 3/8	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA
EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
INVENTARIOS FÍSICOS DE FLORES COMPLEMENTARIAS
AL 30 DE JUNIO DE 2004

Fecha	Descripción	Docena	Referencia	Página
30/06/2004	Central	512		
30/06/2004	Sucursal No. 1	25		
30/06/2004	Sucursal No. 2	14		
30/06/2004	Sucursal No. 3	22		
30/06/2004	Sucursal No. 4	55		
30/06/2004	Sucursal No. 5	27		
30/06/2004	Sucursal No. 6	22		
30/06/2004	Sucursal No. 7	28		
30/06/2004	Sucursal No. 8	20		
30/06/2004	Sucursal No. 9	19		
30/06/2004	Sucursal No. 10	31		
30/06/2004	Sucursal No. 11	52		
30/06/2004	Sucursal No. 12	65		
30/06/2004	Sucursal No. 13	21		
30/06/2004	Sucursal No. 14	45		
30/06/2004	Sucursal No. 15	28		
30/06/2004	Sucursal No. 16	14		
	Totales	1000	E-2 8/8	134
		√		

CONSULTORES G & M

E-2 4/8	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA
EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
INVENTARIOS FÍSICOS DE ESQUEJES Y FOLLAJES
AL 30 DE JUNIO DE 2004

Fecha	Descripción	Docena	Referencia	Página
30/06/2004	Central	245		
30/06/2004	Sucursal No. 1	18		
30/06/2004	Sucursal No. 2	18		
30/06/2004	Sucursal No. 3	12		
30/06/2004	Sucursal No. 4	35		
30/06/2004	Sucursal No. 5	28		
30/06/2004	Sucursal No. 6	17		
30/06/2004	Sucursal No. 7	24		
30/06/2004	Sucursal No. 8	18		
30/06/2004	Sucursal No. 9	15		
30/06/2004	Sucursal No. 10	26		
30/06/2004	Sucursal No. 11	32		
30/06/2004	Sucursal No. 12	56		
30/06/2004	Sucursal No. 13	23		
30/06/2004	Sucursal No. 14	38		
30/06/2004	Sucursal No. 15	14		
30/06/2004	Sucursal No. 16	16		
	Totales	635	E-2 8/8	134
		√		

CONSULTORES G & M

E-2 5/8	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA
EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
INVENTARIOS FÍSICOS ESPUMA FLORAL
AL 30 DE JUNIO DE 2004

Fecha	Descripción	Unidades	Referencia	Página
30/06/2004	Central	282		
30/06/2004	Sucursal No. 1	21		
30/06/2004	Sucursal No. 2	19		
30/06/2004	Sucursal No. 3	15		
30/06/2004	Sucursal No. 4	28		
30/06/2004	Sucursal No. 5	26		
30/06/2004	Sucursal No. 6	18		
30/06/2004	Sucursal No. 7	23		
30/06/2004	Sucursal No. 8	17		
30/06/2004	Sucursal No. 9	14		
30/06/2004	Sucursal No. 10	23		
30/06/2004	Sucursal No. 11	27		
30/06/2004	Sucursal No. 12	36		
30/06/2004	Sucursal No. 13	28		
30/06/2004	Sucursal No. 14	33		
30/06/2004	Sucursal No. 15	24		
30/06/2004	Sucursal No. 16	26		
	Totales	660	E-2 8/8	134
		√		

CONSULTORES G & M

E-2 6/8	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA
EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
INVENTARIOS FÍSICOS DE BASES PARA ARREGLOS
AL 30 DE JUNIO DE 2004

Fecha	Descripción	Unidades	Referencia	Página
30/06/2004	Central	713		
30/06/2004	Sucursal No. 1	123		
30/06/2004	Sucursal No. 2	227		
30/06/2004	Sucursal No. 3	75		
30/06/2004	Sucursal No. 4	86		
30/06/2004	Sucursal No. 5	62		
30/06/2004	Sucursal No. 6	81		
30/06/2004	Sucursal No. 7	40		
30/06/2004	Sucursal No. 8	72		
30/06/2004	Sucursal No. 9	43		
30/06/2004	Sucursal No. 10	36		
30/06/2004	Sucursal No. 11	83		
30/06/2004	Sucursal No. 12	65		
30/06/2004	Sucursal No. 13	55		
30/06/2004	Sucursal No. 14	43		
30/06/2004	Sucursal No. 15	65		
30/06/2004	Sucursal No. 16	77		
	Totales	1946	E-2 8/8	134
		√		

CONSULTORES G & M

E-2 7/8	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA
EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
INVENTARIOS FÍSICOS DE ARTICULOS VARIOS
AL 30 DE JUNIO DE 2004

Fecha	Descripción	Docena	Referencia	Página
30/06/2004	Central	25.16		
30/06/2004	Sucursal No. 1	8		
30/06/2004	Sucursal No. 2	9		
30/06/2004	Sucursal No. 3	5		
30/06/2004	Sucursal No. 4	7		
30/06/2004	Sucursal No. 5	8		
30/06/2004	Sucursal No. 6	4		
30/06/2004	Sucursal No. 7	5		
30/06/2004	Sucursal No. 8	6		
30/06/2004	Sucursal No. 9	4		
30/06/2004	Sucursal No. 10	7		
30/06/2004	Sucursal No. 11	7		
30/06/2004	Sucursal No. 12	5		
30/06/2004	Sucursal No. 13	8		
30/06/2004	Sucursal No. 14	5		
30/06/2004	Sucursal No. 15	6		
30/06/2004	Sucursal No. 16	4		
	Totales	123.16	E-2 8/8	134
		√		

E-2 8/8	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA
DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
ANÁLISIS DE INVENTARIOS TEÓRICOS Y FÍSICOS
AL 30 DE JUNIO DE 2004

Fecha	Descripción	Teórico	Físico	Diferencia	Referencia	Página
30/06/2004	Rosas	985	971	14	E-3 1/4	135
30/06/2004	Flores principales	1048	1063	15		
30/06/2004	Flores complementarias	1000	1000	0		
30/06/2004	Esquejes y follajes	655	635	20		
30/06/2004	Espuma floral	660	660	0		
30/06/2004	Bases para arreglos	1970	1946	24		
30/06/2004	Artículos varios	123.16	123.16	0		
	Totales	6441.16	6383.16	58		
		√	√	√		

E-3 1/4	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA
DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
DETERMINACIÓN DE VARIACIONES EN INVENTARIOS
AL 30 DE JUNIO DE 2004
(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)

Fecha	Descripción	Unidad de medida	Cantidad	Costo promedio	Costo total	Referencia	Página
30/06/2004	Rosas	Bonch	14	80.00	1,120.00	E-3 2/4	136
						E-3 3/4	137
30/06/2004	Flores principales	Docena	15	50.00	750.00	E-3 4/4	138
30/06/2004	Esquejes y follajes	Docena	20	40.00	800.00	E-3 2/4	136
						E-3 3/4	137
30/06/2004	Bases para arreglos	Unidad	24	20.00	480.00	E-3 2/4	136
						E-3 3/4	137
	Totales				3,150.00		
					√		

E-3 2/4	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE
ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
DETERMINACIÓN DE FALTANTE DE INVENTARIO
AL 30 DE JUNIO DE 2004
(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)

Fecha	Descripción	Inventario teórico	Inventario físico	Diferencia	Unidad de medida	Costo promedio	Costo total	Referencia	Página
	Rosas								
30/06/2004	Central	325	318	7	Bonch	80.00	560.00	E-3 1/4	135
30/06/2004	Sucursal No. 3	60	58	2	Bonch	80.00	160.00		
30/06/2004	Sucursal No. 6	33	31	2	Bonch	80.00	160.00		
	Sub-total						880.00		
	Esquejes y follajes								
30/06/2004	Sucursal No. 6	21	17	4	Docena	40.00	160.00	E-3 1/4	135
30/06/2004	Sucursal No. 7	25	24	1	Docena	40.00	40.00		
30/06/2004	Sucursal No. 10	27	26	1	Docena	40.00	40.00		
	Sub-total						240.00		
	Bases para arreglos								
30/06/2004	Central	723	713	10	Unidad	20.00	200.00	E-3 1/4	135
30/06/2004	Sucursal No. 1	125	123	2	Unidad	20.00	40.00		
30/06/2004	Sucursal No. 2	230	227	3	Unidad	20.00	60.00		
30/06/2004	Sucursal No. 4	91	86	5	Unidad	20.00	100.00		
	Sub-total						400.00		
	Total de faltante						1,520.00		
							√		

E-3 3/4	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE
ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
DETERMINACIÓN DE INVENTARIO DAÑADO
AL 30 DE JUNIO DE 2004
(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)

Fecha	Descripción	Inventario teórico	Inventario físico	Diferencia	Unidad de medida	Costo promedio	Costo total	Referencia	Página
	Rosas								
30/06/2004	Sucursal No. 8	32	30	2	Bonch	80.00	160.00	E-3 1/4	135
30/06/2004	Sucursal No. 11	51	50	1	Bonch	80.00	80.00		
	Sub-total						240.00		
	Esquejes y follajes								
30/06/2004	Central	255	245	10	Docena	40.00	400.00	E-3 1/4	135
30/06/2004	Sucursal No. 2	20	18	2	Docena	40.00	80.00		
30/06/2004	Sucursal No. 5	30	28	2	Docena	40.00	80.00		
	Sub-total						560.00		
	Bases para arreglos								
30/06/2004	Sucursal No. 7	43	40	3	Unidad	20.00	60.00	E-3 1/4	135
30/06/2004	Sucursal No. 16	78	77	1	Unidad	20.00	20.00		
	Sub-total						80.00		
	Total producto dañado						880.00		
							√		

E-3 4/4	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE
ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
INVENTARIOS REGISTRADOS INCORRECTAMENTE
AL 30 DE JUNIO DE 2004
(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)

Fecha	Descripción	Inventario teórico	Inventario físico	Diferencia	Unidad de medida	Costo promedio	Costo total	Referencia	Página
30/06/2004	Flores principales	1048	1063	15	Docena	50.00	750.00	E-3 1/4	135
	Central						750.00		
	Total						750.00		
							√		

CONSULTORES G & M ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL AREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES ANALISIS DE LA ROTACIÓN DE LOS INVENTARIOS PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004		E-4	
		Hecho por:	M.O.
		Fecha:	07/07/2004
		Revisado por:	G.M.
		Fecha:	07/07/2004
DESCRIPCIÓN	30 de junio de 2004	REFERENCIA	
RAZON DE ACTIVIDAD			
Índice de rotación de inventarios			
Fórmula			
$\frac{\text{Costo de ventas}}{\text{Promedio de inventarios}}$			
$\frac{\text{Q. 4,873,218.00}}{(\text{Q } 182,852 + \text{Q } 262,316 / 2) \text{ Q. } 222,584.00}$			
		22 veces al año	
Período de rotación de inventarios			
Fórmula			
$\frac{365 \text{ días}}{\text{Índice de rotación de inventarios}}$			
$\frac{365}{21.89}$			
		Cada 17 días	
Interpretación:			
<p>Tomando de base los saldos del Costo de Ventas y Promedio de Inventarios al 30 de junio de 2004, se determinó que la rotación de los inventarios es de 22 veces al año, en un período de rotación de 17 días y que de acuerdo a pruebas realizadas por la empresa, la vida útil de las rosas, flores y follajes es de 15 días aproximadamente, dicha materia prima es la más consumida. Asimismo, de acuerdo a información proporcionada por la empresa, la toma física de inventarios se realiza 12 veces al año, es decir una vez al mes.</p>			
<p>Por lo anterior, los resultados se consideran deficientes, debido a que la mayoría de productos que utiliza la empresa son perecederos y que la toma física de inventarios como mínimo debe ser igual a la rotación de los mismos. Por las características del giro del negocio, lo recomendable es realizar una rotación de 48 veces al año, es decir 4 veces al mes, con un período de rotación de cada 7 días, esto ayudará a tener un mejor control y se podrá minimizar pérdidas por desperdicios, daños y robos.</p>			

E-5	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA
EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
CÉDULA DE AJUSTES Y RECLASIFICACIONES
AL 30 DE JUNIO DE 2004
(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)

Descripción	Ajustes y/o reclasificaciones		Disposición	Referencia	Página
	Cargo	Abono			
Partida # 1 Faltantes de inventario					
Rosas	880.00			E-3 2/4	136
Esquejes y follajes	240.00			E-3 2/4	136
Bases para arreglos	400.00			E-3 2/4	136
IVA	48.00				
Inventarios		1,568.00			
Registro de faltante de inventarios al 30/06/2004.	1,568.00	1,568.00	Si acepta		
Partida # 2 Inventario de producto dañado					
Rosas	240.00			E-3 3/4	137
Esquejes y follajes	560.00			E-3 3/4	137
Bases para arreglos	80.00			E-3 3/4	137
IVA	9.60				
Inventarios		889.60			
Registro de producto dañado al 30/06/2004.	889.60	889.60	Si acepta		
Partida # 3 Inventario Flores principales	750.00			E-3 4/4	138
Inventario de Flores Principales (costo de ventas)		750.00			
Reclasificación de inventario registrado al momento de la compra en una cuenta de costo.	750.00	750.00	Si acepta		

F	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA
EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES
MÉTODOS DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS
POR EL PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004

No.	Procedimientos	Referencia	Página
1	Método promedio (Resumen)	F-1 3/3	144
	Rosas	F-1 1/3	142
	Flores principales	F-1 1/3	142
	Flores complementarias	F-1 1/3	142
	Esquejes y follajes	F-1 2/3	143
	Espuma floral	F-1 2/3	143
	Bases para arreglos	F-1 2/3	143
	Artículos varios	F-1 3/3	144
2	Método primera entrada, primera salida (PEPS) (Resumen)	F-2 3/3	147
	Rosas	F-2 1/3	145
	Flores principales	F-2 1/3	145
	Flores complementarias	F-2 1/3	145
	Esquejes y follajes	F-2 2/3	146
	Espuma floral	F-2 2/3	146
	Bases para arreglos	F-2 2/3	146
	Artículos varios	F-2 3/3	147
3	Resumen de análisis de los métodos de inventarios valuados	F-4	148

CONSULTORES G & M

ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
MÉTODO DE VALUACIÓN: PROMEDIO

F-1 1/3	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

MATERIA PRIMA: ROSAS
UNIDAD DE MEDIDA: BONCH
AL 30 DE JUNIO DE 2004

FECHA	INGRESOS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL
03/06/2004	500	78.00	39,000.00				685	80.00	54,800.00
14/06/2004	500	82.00	41,000.00				500	78.00	39,000.00
							500	82.00	41,000.00
							1,685	80.00	134,800.00
15/06/2004				700	80.00	56,000.00	985	80.00	78,800.00
TOTAL DE EXISTENCIAS							985		78,800.00

MATERIA PRIMA: FLORES PRINCIPALES
UNIDAD DE MEDIDA: DOCENA
AL 30 DE JUNIO DE 2004

FECHA	INGRESOS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL
03/06/2004	600	52.00	31,200.00				730	50.00	36,500.00
14/06/2004	600	48.00	28,800.00				600	52.00	31,200.00
							600	48.00	28,800.00
							1,930	50.00	96,500.00
15/06/2004				882	50.00	44,100.00	1,048	50.00	52,400.00
TOTAL DE EXISTENCIAS							1,048		52,400.00

MATERIA PRIMA: FLORES COMPLEMENTARIAS
UNIDAD DE MEDIDA: DOCENA
AL 30 DE JUNIO DE 2004

FECHA	INGRESOS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL
03/06/2004	500	42.00	21,000.00				685	40.00	27,400.00
14/06/2004	500	38.00	19,000.00				500	42.00	21,000.00
							500	38.00	19,000.00
							1,685	40.00	67,400.00
15/06/2004				685	40.00	27,400.00	1,000	40.00	40,000.00
TOTAL DE EXISTENCIAS							1,000		40,000.00

CONSULTORES G & M

ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
MÉTODO DE VALUACIÓN: PROMEDIO

F-1 2/3	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

MATERIA PRIMA: ESQUEJES Y FOLLAJES

UNIDAD DE MEDIDA: DOCENA

AL 30 DE JUNIO DE 2004

FECHA	INGRESOS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL
03/06/2004	500	36.00	18,000.00				455	40.00	18,200.00
14/06/2004	500	44.00	22,000.00				500	36.00	18,000.00
							500	44.00	22,000.00
							1,455	40.00	58,200.00
15/06/2004				800	40.00	32,000.00	655	40.00	26,200.00
TOTAL DE EXISTENCIAS							655		26,200.00

MATERIA PRIMA: ESPUMA FLORAL

UNIDAD DE MEDIDA: UNIDADES

AL 30 DE JUNIO DE 2004

FECHA	INGRESOS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL
03/06/2004	400	22.00	8,800.00				455	20.00	9,100.00
14/06/2004	400	18.00	7,200.00				400	22.00	8,800.00
							400	18.00	7,200.00
							1,255	20.00	25,100.00
15/06/2004				595	20.00	11,900.00	660	20.00	13,200.00
TOTAL DE EXISTENCIAS							660		13,200.00

MATERIA PRIMA: BASES PARA ARREGLOS

UNIDAD DE MEDIDA: UNIDADES

AL 30 DE JUNIO DE 2004

FECHA	INGRESOS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL
03/06/2004	600	22.00	13,200.00				1370	20.00	27,400.00
14/06/2004	600	18.00	10,800.00				600	22.00	13,200.00
							600	18.00	10,800.00
							2570	20.00	51,400.00
15/06/2004				600	20.00	12,000.00	1970	20.00	39,400.00
TOTAL DE EXISTENCIAS							1970		39,400.00

CONSULTORES G & M

ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
MÉTODO DE VALUACIÓN: PROMEDIO

F-1 3/3	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

MATERIA PRIMA: ARTÍCULOS VARIOS
UNIDAD DE MEDIDA: DOCENA
AL 30 DE JUNIO DE 2004

FECHA	INGRESOS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL
03/06/2004	55.48	100.00	5,548.00				94.52	100.00	9,452.00
14/06/2004	100	100.00	10,000.00				55.48	100.00	5,548.00
							100	100.00	10,000.00
							250.00	100.00	25,000.00
15/06/2004				126.84	100.00	12,684.00	123.16	100.00	12,316.00
TOTAL DE EXISTENCIAS							123.16		12,316.00

RESUMEN DEL INVENTARIO FINAL
MÉTODO DE VALUACIÓN COSTO PROMEDIO
AL 30 DE JUNIO DE 2004

DESCRIPCIÓN	UNIDADES	COSTO PROMEDIO	COSTO TOTAL
Rosas	985	80.00	78,800.00
Flores principales	1048	50.00	52,400.00
Flores complementarias	1000	40.00	40,000.00
Esquejes y follajes	655	40.00	26,200.00
Espuma floral	660	20.00	13,200.00
Bases para arreglos	1970	20.00	39,400.00
Artículos varios	123.16	100.00	12,316.00
INVENTARIO FINAL			262,316.00

CONSULTORES G & M

**ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
MÉTODO DE VALUACIÓN: PEPS**

F-2 1/3	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

**MATERIA PRIMA: ROSAS
UNIDAD DE MEDIDA: BONCH
AL 30 DE JUNIO DE 2004**

FECHA	INGRESOS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL
03/06/2004	500	78.00	39,000.00				685	80.00	54,800.00
14/06/2004	500	82.00	41,000.00				500	78.00	39,000.00
15/06/2004				685	80.00	54,800.00	0	0.00	0.00
				15	78.00	1,170.00	485	78.00	37,830.00
							500	82.00	41,000.00
TOTAL DE EXISTENCIAS							985		78,830.00

**MATERIA PRIMA: FLORES PRINCIPALES
UNIDAD DE MEDIDA: DOCENA
AL 30 DE JUNIO DE 2004**

FECHA	INGRESOS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL
03/06/2004	600	52.00	31,200.00				730.00	50.00	36,500.00
14/06/2004	600	48.00	28,800.00				600	52.00	31,200.00
15/06/2004				730	50.00	36,500.00	0	0.00	0.00
				152	52.00	7,904.00	448	52.00	23,296.00
							600	48.00	28,800.00
TOTAL DE EXISTENCIAS							1048		52,096.00

**MATERIA PRIMA: FLORES COMPLEMENTARIAS
UNIDAD DE MEDIDA: DOCENA
AL 30 DE JUNIO DE 2004**

FECHA	INGRESOS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL
03/06/2004	500	42.00	21,000.00				685.00	40.00	27,400.00
14/06/2004	500	38.00	19,000.00				500	42.00	21,000.00
15/06/2004				685.00	40.00	27,400.00	0	0.00	0.00
							500	42.00	21,000.00
							500	38.00	19,000.00
TOTAL DE EXISTENCIAS							1000		40,000.00

CONSULTORES G & M

ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
MÉTODO DE VALUACIÓN: PEPS

F-2 2/3	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

MATERIA PRIMA: ESQUEJES Y FOLLAJES

UNIDAD DE MEDIDA: DOCENA

AL 30 DE JUNIO DE 2004

FECHA	INGRESOS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL
03/06/2004	500	36.00	18,000.00				455	40.00	18,200.00
14/06/2004	500	44.00	22,000.00				500	36.00	18,000.00
15/06/2004				455	40.00	18,200.00	500	44.00	22,000.00
				345	36.00	12,420.00	0	0.00	0.00
							155	36.00	5,580.00
							500	44.00	22,000.00
TOTAL DE EXISTENCIAS							655		27,580.00

MATERIA PRIMA: ESPUMA FLORAL

UNIDAD DE MEDIDA: UNIDADES

AL 30 DE JUNIO DE 2004

FECHA	INGRESOS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL
03/06/2004	400	22.00	8,800.00				455.00	20.00	9,100.00
14/06/2004	400	18.00	7,200.00				400	22.00	8,800.00
15/06/2004				455	20.00	9,100.00	400	18.00	7,200.00
				140	22.00	3,080.00	0	0.00	0.00
							260	22.00	5,720.00
							400	18.00	7,200.00
TOTAL DE EXISTENCIAS							660		12,920.00

MATERIA PRIMA: BASES PARA ARREGLOS

UNIDAD DE MEDIDA: UNIDADES

AL 30 DE JUNIO DE 2004

FECHA	INGRESOS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL
03/06/2004	600	22.00	13,200.00				1370.00	20.00	27,400.00
14/06/2004	600	18.00	10,800.00				600	22.00	13,200.00
15/06/2004				600.00	20.00	12,000.00	600	18.00	10,800.00
							770	20.00	15,400.00
							600	22.00	13,200.00
							600	18.00	10,800.00
TOTAL DE EXISTENCIAS							1970		39,400.00

CONSULTORES G & M

**ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
MÉTODO DE VALUACIÓN: PEPS**

F-2 3/3	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

MATERIA PRIMA: ARTÍCULOS VARIOS

UNIDAD DE MEDIDA: DOCENA

AL 30 DE JUNIO DE 2004

FECHA	INGRESOS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL
03/06/2004	55.48	100.00	5,548.00				94.52	100.00	9,452.00
14/06/2004	100	100.00	10,000.00				55.48	100.00	5,548.00
15/06/2004				94.52	100.00	9,452.00	100	100.00	10,000.00
				32.32	100.00	3,232.00	0	0.00	0.00
							23.16	100.00	2,316.00
							100	100.00	10,000.00
TOTAL DE EXISTENCIAS							123.16		12,316.00

RESUMEN DEL INVENTARIO FINAL

MÉTODO DE VALUACIÓN PEPS

AL 30 DE JUNIO DE 2004

DESCRIPCIÓN	UNIDADES	COSTO PEPS	COSTO TOTAL	INVENTARIO FINAL
Rosas	0	0.00	0.00	78,830.00
	485	78.00	37,830.00	
	500	82.00	41,000.00	
Flores principales	0	0.00	0.00	52,096.00
	448	52.00	23,296.00	
	600	48.00	28,800.00	
Flores complementarias	0	0.00	0.00	40,000.00
	500	42.00	21,000.00	
	500	38.00	19,000.00	
Esquejes y follajes	0	0.00	0.00	27,580.00
	155	36.00	5,580.00	
	500	44.00	22,000.00	
Espuma floral	0	0.00	0.00	12,920.00
	260	22.00	5,720.00	
	400	18.00	7,200.00	
Bases para arreglos	770	20.00	15,400.00	39,400.00
	600	22.00	13,200.00	
	600	18.00	10,800.00	
Artículos varios	0	0.00	0.00	12,316.00
	23.16	100.00	2,316.00	
	100	100.00	10,000.00	
INVENTARIO FINAL				263,142.00

CONSULTORES G & M

ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
COMPARATIVO DE LOS MÉTODOS DE VALUACIÓN DEL
INVENTARIO
ESTADO DE RESULTADOS
AÑO TERMINADO AL 30 DE JUNIO DE 2004

F-4	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

DESCRIPCIÓN	MÉTODO PROMEDIO	MÉTODO PEPS
Ventas	7,368,776.00	7,368,776.00
Costo de Ventas		
Inventario Inicial	182,852.00	182,852.00
(+) Compras	4,952,682.00	4,952,682.00
Inventario Disponible	5,135,534.00	5,135,534.00
(-) Inventario Final	262,316.00	263,142.00
Costo de Ventas	4,873,218.00	4,872,392.00
Ganancia bruta en ventas	2,495,558.00	2,496,384.00

CONSULTORES G & M

**ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
DETERMINACIÓN DEL COSTO DE VENTAS
SISTEMA DE INVENTARIO PERIÓDICO
AÑO TERMINADO AL 30 DE JUNIO DE 2004
(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

F-5 1/2	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

DESCRIPCIÓN	VALOR
Inventario inicial	182,852.00
(+) Compras	4,952,682.00
Costo de inventario disponible	5,135,534.00
(-) Inventario final	262,316.00
Costo de ventas	4,873,218.00

Interpretación:

La base del sistema de inventario periódico es el conteo físico de los productos disponibles al final del período, éste se ajusta a la preparación de estados financieros anuales. En el caso de la empresa Arte y Diseño Floral, S.A. el sistema utilizado es el periódico, el cual no permite mantener actualizadas las cuentas de Inventarios y Costo de Ventas, la toma física de inventario se realiza 12 veces al año, es decir una vez al mes. Lo anterior indica que existen deficiencias en los registros contables, debido a que no se lleva un control adecuado que permita conocer en cualquier momento los saldos reales de los inventarios. Además, por las características del giro del negocio la toma física de los inventarios se debe realizar como mínimo las veces que rota el mismo tal como se indica en el análisis de la rotación. **(Ver cédula E-4 página 139)**

CONSULTORES G & M

ARTE Y DISEÑO FLORAL, S.A.
REGISTROS CONTABLES DE INVENTARIOS
SISTEMA DE INVENTARIO PERPETUO
AÑO TERMINADO AL 30 DE JUNIO DE 2004
(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)

F-5 2/2	
Hecho por:	M. O.
Fecha :	07/07/2004
Revisado por:	G. M.
Fecha :	07/07/2004

DESCRIPCIÓN	CARGO	ABONO
Partida # 1		
Compras	4,952,682.00	
IVA	594,322.00	
Proveedores		5,547,004.00
Por registro de compra materias primas y materiales.	<u>5,547,004.00</u>	<u>5,547,004.00</u>
Partida # 2		
Inventarios	4,952,682.00	
Compras		4,952,682.00
Por registro al inventario de compras de materia prima y materiales al inventario.	<u>4,952,682.00</u>	<u>4,952,682.00</u>
Partida # 3		
Cuentas por cobrar	5,919,782.00	
Caja y Bancos	710,374.00	
Ventas		5,919,782.00
IVA		710,374.00
Por registro de venta producto terminado.	<u>6,630,156.00</u>	<u>6,630,156.00</u>
Partida # 4		
Costo de ventas	4,952,682.00	
Inventarios		4,952,682.00
Por registro de costo de venta de producto terminado vendido.	<u>4,952,682.00</u>	<u>4,952,682.00</u>

Observaciones:

Bajo el sistema de inventario perpetuo, la cuenta inventario se mantiene continuamente actualizada; también se mantiene una cuenta de mayor para mostrar el costo de lo vendido durante el periodo. En la ilustración de los sistemas de inventarios, se tomó de base los saldos contables al 30 de junio de 2004 y para ejemplificar se asumió que tanto las compras como las ventas se realizaron en una sola partida contable.

EMPRESA: ARTE Y DISEÑO FLORAL, SA
BALANCEO DEL CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE MATERIAS DEL LA EMPRESA DE ARREGLOS Y DECORACIONES FLORALES

G

Hecho por:	M.O.
Fecha:	07/07/2004
Revisado por:	G.M
Fecha:	07/07/2004

CÉLLULA DE DEFICIENCIAS DE CONTROL INTERNO
PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2003 AL 30 DE JUNIO DE 2004.

Deficiencias	Recomendación	Descripción	Responsabilidad	Página
No existe adecuada segregación de funciones	Delimitar las áreas y responsabilidades relativas a la autorización, registro y revisión de transacciones, para procurar un equilibrio de autoridad y responsabilidad.	Incluir en el memorando de control interno	Administrador	110
La empresa no cuenta con una planificación para la compra de materias primas y materiales, lo que ha originado una baja rotación de los inventarios.	Establecer políticas de compras que permitan contar con productos de calidad que se obtengan al menor costo y que cubran la demanda, lo anterior permitirá una rotación adecuada de los inventarios.	Incluir en el memorando de control interno	Administrador	111
Supervisión inadecuada en la distribución y consumo de las materias primas y materiales en los puntos de ventas.	Que el personal encargado de la supervisión se involucre directamente en el control de las existencias, consumos, faltantes y producto dañado en los puntos de ventas y que informe sobre las irregularidades para establecer responsabilidades.	Incluir en el memorando de control interno	Administrador	110
No existen cotizaciones para la adquisición de materias primas y materiales, éstas se efectúan a criterio del administrador, sin realizar ningún análisis previo.	Realizar tres cotizaciones, seleccionar la mejor propuesta para las compras de materias primas y materiales.	Incluir en el memorando de control interno	Administrador	111
Falta de formas y formatos prenumerados para el control de entradas y salidas de los inventarios.	Utilizar formas prenumeradas para el control de entradas y salidas de los inventarios de materias primas y materiales de la bodega.	Incluir en el memorando de control interno	Administrador	111
Se descubrió que el almacenamiento y seguridad para el manejo y control de las materias primas y materiales no son adecuados.	Para los productos perecederos, debe existir un cuarto frío para que se mantengan a una temperatura ambiente. Además, se debe restringir el acceso a la bodega para el resguardo de los inventarios.	Incluir en el memorando de control interno	Administrador	111
En la toma física de los inventarios, se estableció que existen diferencias con los registros técnicos de los libros auxiliares. Asimismo, se verificó que existen productos dañados, faltantes de inventario y registros contables erróneos.	Realizar inventarios físicos diarios para las materias primas y semanalmente para los materiales en los puntos de ventas, con el fin de establecer el saldo real de las existencias y verificar faltantes, producto dañado y registros contables erróneos.	Incluir en el memorando de control interno	Administrador	112
Se estableció que en los registros de las operaciones contables de los inventarios no existe consistencia y uniformidad, debido a falta de conocimiento del personal encargado.	Contratar al personal idóneo para el área de contabilidad, para que los registros contables sean operados correctamente y que la información financiera sea real y oportuna.	Incluir en el memorando de control interno	Administrador	111

ANALISIS DE LAS PRUEBAS SUSTANTIVAS Y DE CUMPLIMIENTO

EFFECTOS FINANCIEROS Y CONTABLES:

De acuerdo al análisis realizado se determinó que existen deficiencias de control interno en el área de inventarios de la empresa Arte y Diseño Floral, S.A., lo cual ha originado pérdidas y efectos financieros en las operaciones de la empresa de la manera siguiente:

1. En el comparativo de inventarios físicos y teóricos al 30 de junio de 2004 (Ver cédula E-2 8/8), se estableció que existen diferencias en los inventarios siguientes: Rosas 14 bonch, Flores principales 15 docenas, esquejes y follajes 20 docenas y bases para arreglos 24 unidades, en dichos productos existen faltantes de inventario, productos dañados y productos mal clasificados. Lo anterior se debe principalmente a que en los puntos de ventas no existe una supervisión adecuada.
2. La rotación de los inventarios se considera baja (Ver cédula E-4), debido a que no existe una planificación adecuada para la adquisición de los mismos, principalmente en los inventarios de materias primas, porque están integrados por productos perecederos, los cuales requieren de un cuidado especial para su conservación, de acuerdo con la experiencia y pruebas realizadas por la empresa, la vida útil estimada de las rosas, flores y follajes es de 15 días aproximadamente. Lo anterior ha originado que existan productos dañados y por lo consiguiente pérdidas en operaciones.

ANALISIS DE LAS PRUEBAS SUSTANTIVAS Y DE CUMPLIMIENTO

3. Se determinó que no existe consistencia y uniformidad en los registros contables de los inventarios, debido a la mala utilización de las cuentas contables por parte de las personas responsables, aspecto que repercute en variaciones entre los saldos teóricos y físicos, mismos que deben ser reclasificados para que la información financiera sea real y oportuna.

Debido a las inconsistencias establecidas en los registros contables, es conveniente que los mismos se realicen bajo el sistema de inventario perpetuo, ya que la cuenta de inventario se mantiene continuamente actualizada; y en el libro mayor se reflejará el costo de lo vendido durante un periodo determinado.

Con la información y/o documentación proporcionada por la empresa Arte y Diseño Floral, S.A. y pruebas realizadas en el rubro de inventarios al 30 de junio de 2004, se detectaron deficiencias de control interno e inconsistencias que afectan el resultado de sus operaciones, las cuales se detallan a continuación:

1. Con el objeto de tener un conocimiento más amplio del control interno de la empresa, de establecer las áreas de mayor riesgo y determinar el alcance de la revisión, se elaboró y práctico un cuestionario a funcionarios y empleados de la misma. La aplicación de este método reveló las siguientes deficiencias en el manejo y control de los inventarios: Falta de planificación para realizar las compras, supervisión inadecuada en la distribución y consumo en los puntos de ventas, falta de formas o formatos prenumerados para el control de entradas y salidas, almacenamiento y seguridad inapropiados y toma física de inventarios eventualmente. (Ver cédulas C/I páginas 110 - 112)

ANALISIS DE LAS PRUEBAS SUSTANTIVAS Y DE CUMPLIMIENTO

2. Los flujogramas proporcionan información clara de los procesos relacionados con el movimiento de entradas y salidas de los inventarios, así como su adecuada administración, división de responsabilidades, documentación de respaldo y registros contables. En la revisión realizada se estableció que no se utilizan formas prenumeradas que permitan documentar las operaciones internas en el área de inventarios. (Ver cédulas D y anexos 1 al 4)

3. En el análisis del inventario teórico y físico practicado al 30 de junio de 2004, se establecieron faltantes de inventarios por un monto de Q 1,520.00 (Ver cédula E-3 2/4), inventario dañado por Q 880.00 (Ver cédula E-3 3/4) e inventario mal contabilizado por Q 750.00 (Ver cédula E-3 4/4). Para evitar este tipo de deficiencias es necesario que se realicen tomas físicas de inventarios a las materias primas y materiales semanalmente y que se registren adecuadamente las operaciones de los inventarios, esto permitirá establecer el saldo real de las existencias, establecer faltantes, productos dañados e información financiera real y oportuna.

4. De acuerdo con el promedio de inventarios y el costo de ventas analizado, se estableció que los inventarios de la empresa en el año 2004 rotaron 22 veces, en un período promedio de 17 días. Lo anterior evidencia una baja rotación, considerando que un alto porcentaje de sus productos son perecederos y que la vida útil estimada es de 15 días, por lo que es recomendable establecer políticas de compras que permitan contar con productos de calidad, que se obtengan al menor costo y que cubran la demanda de los mismos, de acuerdo al giro del negocio, la rotación sugerida es de 48 veces al año, con un período de rotación de 7 días. (Ver cédula E-4 página 139)

ANALISIS DE LAS PRUEBAS SUSTANTIVAS Y DE CUMPLIMIENTO

5. En el análisis de los métodos de valuación de inventarios, la ganancia bruta y el inventario final mayor, resultan de aplicar el método PEPS, mientras que la ganancia bruta y el inventario final menor, resultan de aplicar el método PROMEDIO. Lo anterior indica que durante el período existió una constante baja en los precios, por lo que el método que reporta menos ganancia e inventario final es el PROMEDIO.

En conclusión y considerando los efectos fiscales que la aplicación de los métodos de valuación representan, el método recomendable a seguir utilizando por la empresa Arte y Diseño Floral, S.A. es el PROMEDIO, debido a que es el que menos ganancia bruta e inventario final refleja y porque se encuentra regulado en las leyes fiscales. (Ver cédula F-4 página 148)

6. La base del sistema de inventario periódico es el conteo físico de los productos disponibles al final del período, éste se ajusta a la preparación de estados financieros anuales. En el caso de la empresa Arte y Diseño Floral, S.A. el sistema utilizado es el periódico, el cual no permite mantener actualizadas las cuentas de Inventarios y Costo de Ventas, la toma física de inventario se realiza 12 veces al año, es decir una vez al mes. Lo anterior indica que existen deficiencias en los registros contables, debido a que no se lleva un control adecuado que permita conocer en cualquier momento los saldos reales de los inventarios. Además, por las características del giro del negocio la toma física de los inventarios se debe realizar como mínimo las veces que rota el mismo tal como se indica en el análisis de la rotación. (Ver cédula E-4 página 139)

Señor
Representante legal
Arte y Diseño Floral, S.A.
Ciudad

En la planeación y ejecución de nuestra auditoria al rubro de inventarios de la empresa Arte y Diseño Floral, S.A., por el año que terminó el 30 de junio de 2004, consideramos su estructura del control interno, para determinar nuestros procedimientos de auditoria, con el propósito de expresar una opinión sobre el rubro de inventarios, más no para proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura del control interno. Sin embargo, notamos ciertos asuntos en relación a su funcionamiento, que consideramos deben ser incluidos en este informe, para estar de acuerdo con las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas. Los asuntos que nos llaman la atención y que están relacionados con deficiencias importantes en el diseño y operación de la estructura del control interno, que en nuestra opinión, podrían afectar negativamente la capacidad de la empresa para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme con las afirmaciones de la gerencia en el rubro de inventarios.

Los asuntos que podrían afectar el funcionamiento de la empresa se describen a continuación:

- Ausencia de una adecuada segregación de funciones acorde con objetivos de control en las operaciones de la empresa relacionadas con los inventarios.

- Falta de planificación para las compras de materias primas y materiales, lo que ha originado baja rotación de los inventarios.
- Supervisión inadecuada en la distribución y consumo de las materias primas y materiales en los puntos de ventas.
- Ausencia de cotizaciones para la adquisición de materias primas y materiales y en general de formas y formatos prenumerados para el control de entradas y salidas de los inventarios.
- Inadecuado almacenamiento y seguridad para el manejo y control de las materias primas y materiales.
- Ausencia de control en los inventarios teóricos y físicos de materias primas y materiales, ya que se detectaron productos dañados, faltantes de inventario y registros contables erróneos.
- Evidencia de fallas en los registros de las operaciones contables de los inventarios, debido a que no existe consistencia y uniformidad, por falta de conocimiento del personal encargado.
- Establecer políticas de compras que permitan contar con productos de calidad, que se obtengan al menor costo y que cubran la demanda, lo anterior permitirá una rotación adecuada de los inventarios.

Los asuntos indicados podrían afectar negativamente la capacidad de la empresa, por lo que se recomienda realizar los procedimientos siguientes:

- Delimitar las tareas y responsabilidades relativas a la autorización, registro y revisión de operaciones relacionadas con los inventarios, para procurar un equilibrio de autoridad y responsabilidad.
- Requerir informes continuamente a los supervisores para llevar control sobre las existencias, consumos, faltantes y productos dañados en los puntos de ventas, para establecer irregularidades y responsabilidades.
- Para las compras de materias primas y materiales, crear como política la realización de tres cotizaciones y seleccionar la mejor propuesta. Y establecer como procedimientos de control interno la utilización de formas prenumeradas para el control de entradas y salidas de los inventarios de materias primas y materiales de la bodega. (Ver anexos 1 al 4)
- Para los productos perecederos, debe existir un cuarto frío para que se mantengan a una temperatura ambiente y se conserven de mejor manera. Además, se debe restringir el acceso a personas ajenas a la bodega, para el resguardo de los inventarios.
- Que la toma física de inventarios se realice semanalmente y que la rotación de los mismos sea en el mismo tiempo, dicho procedimiento permitirá que se registren adecuadamente las operaciones de los inventarios.

- Utilizar el sistema de inventario perpetuo, para llevar un mejor control contable de los movimientos de los inventarios. Asimismo, se debe contar con personal capacitado en el área contable para evitar errores e irregularidades en los registros contables.

Este informe es únicamente para conocimiento y uso de la gerencia y del consejo de administración.

Atentamente,



Gerberth Giovani Marroquín Rivera
Socio
Colegiado No. 777

Guatemala, 10 de julio de 2004.

CONCLUSIONES

1. Se determinó, que la empresa Arte y Diseño Floral, S.A. en los últimos años ha tenido un crecimiento sostenido, originado principalmente por la apertura de nuevos puntos de distribución, por la constante innovación de los productos y servicios, y por la implementación de estrategias agresivas de comercialización.

2. De acuerdo a la hipótesis planteada en el plan de investigación, se comprobó que la empresa no cuenta con políticas y procedimientos de control interno claramente definidos en el área de inventarios, lo cual repercute en lo siguiente:
 - Que la segregación de funciones no sea apropiada y en consecuencia los procesos no se realicen con eficiencia y eficacia.
 - No exista una planificación apropiada para la adquisición y manejo de las materias primas y materiales.
 - Que la toma física de los inventarios difiere de la rotación de los mismos, lo que significa que la toma física no se realiza acorde al giro de actividades de la empresa, lo cual repercute en pérdidas económicas, debido a que los inventarios están integrados en su mayoría por productos perecederos.
 - No existan formas prenumeradas para el control de entradas y salidas de los inventarios.

3. Se estableció, que la empresa utiliza el método del costo promedio para la valuación de los inventarios, el cual refleja resultados que contribuyen al rendimiento financiero y que la aplicación del mismo, está regulado en las leyes fiscales vigentes.

4. Existen inconsistencias en la presentación contable y financiera de los registros por las transacciones relacionados con los inventarios, originado por falta de personal capacitado para el manejo del sistema contable y aplicación correcta de la nomenclatura.

5. Se determinó, que el Auditor Interno quien es el encargado de verificar el cumplimiento de las políticas y procedimientos de control interno establecidos por la administración, no está cumpliendo con su función, debido a que los resultados indican que existen pérdidas en las operaciones de la empresa, las cuales se deben a la falta de seguimiento a los controles, lo que impide detectar y minimizar los riesgos.

RECOMENDACIONES

1. Es necesario que la empresa Arte y Diseño Floral, S.A., mantenga constantemente una innovación de los productos y servicios que comercializa y que siga reestructurando e implementando nuevas estrategias que le permitan ofrecer productos diferenciados y de calidad, con el fin de seguir siendo competitivos y hacer frente a los desafíos que presenta el segmento de mercado al que pertenece.
2. Con la finalidad de que la empresa cuente con una segregación de funciones apropiada, es necesario que se ejecuten cambios a la estructura organizacional, con el objeto de que se delimiten las líneas de autoridad y responsabilidad. Asimismo, que las adquisiciones de materias primas y materiales, principalmente de los productos perecederos sean planificadas y que se efectúen tomas físicas de inventarios como mínimo las veces que rota el inventario, 48 veces al año, es decir semanalmente, considerando que la vida útil estimada de los productos perecederos es de 15 días, esto con el fin de llevar un adecuado control de los mismos.
3. Derivado que la mayoría de los productos que utiliza la empresa son perecederos, se recomienda implementar políticas que permitan realizar tomas de decisiones oportunas y certeras que garanticen la adquisición de productos de calidad a bajo costo. Así también, para la valuación de los inventarios se propone que la empresa continúe aplicando el método PROMEDIO, porque el mismo contribuye a su rendimiento financiero y al cumplimiento de lo establecido en las leyes fiscales.

4. Proporcionar capacitación e inducción a la persona encargada de efectuar los registros contables y financieros, para que cuente con conocimientos técnicos apropiados, que le permitan realizar una adecuada utilización del sistema contable y la aplicación correcta de la nomenclatura contable, con el fin de contar con información financiera oportuna para la toma de decisiones de la empresa.

5. Que el Auditor Interno mantenga una constante evaluación de los procesos en las distintas áreas operativas, para establecer la efectividad, cumplimiento y congruencia de los controles, a efecto de fortalecerlos, corregirlos y minimizar el riesgo de pérdidas económicas.

BIBLIOGRAFÍA

1. Álvarez Mendizábal, Juan. **Guía de Auditoria**. Edición en español. Harcourt Brace de España, S.A. 28008 Madrid, España, 1998.
2. Congreso de la República de Guatemala. **Código de Comercio**. Decreto Número 2-70. Imprenta Castillo. Guatemala, C. A. 174 p.
3. Congreso de la República de Guatemala. **Código Tributario**. Decreto Número 6-91. Compendio de Leyes Tributarias de Guatemala. –SAT-, Edición 2005. Guatemala, C.A. 23-96 p.
4. Congreso de la República de Guatemala. **Ley de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria**. Decreto 20-2006. Compendio de Leyes Tributarias de Guatemala. –SAT-, Edición 2006. Guatemala, C.A.
5. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Impuesto Al Valor Agregado**. Decreto Número 27-92. Compendio de Leyes Tributarias de Guatemala. –SAT-, Edición 2005. Guatemala, C.A. 175-236 p.
6. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz**. Decreto Número 19-04. Compendio de Leyes Tributarias de Guatemala. –SAT-, Edición 2005. Guatemala, C.A. 343-348 p.
7. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Impuesto Sobre la Renta**. Decreto Número 26-92. Compendio de Leyes Tributarias de Guatemala. –SAT-, Edición 2005. Guatemala, C.A. 97-174 p.
8. Corado Sazo, Daniel Gustavo. **Control Interno Área de Ingresos y Egresos de una Empresa Portuaria**. Tesis CPA, Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala 2000. 112 p.

9. De Aguilar, Lily. **Guía Requisitos Legales y Procedimientos de Inscripción.** Registro Mercantil. Segunda edición. Guatemala, enero de 1997. 85 p.
10. Galaz, Gómez Morfin, Chavero, Yamazaki y Cia, **Declaraciones Sobre Normas de Auditoría No. 60 SAS – 60,** Comunicación de los asuntos relacionados con la estructura de control interno observados en una auditoría.
11. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, **Guía de Auditoría Interna No. 1,** Conceptos Básicos de Auditoría Interna. Guatemala, mayo de 1996.
12. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, **Guía de Auditoría Interna No. 5,** Inventarios. Guatemala, mayo de 1997.
13. International Accounting Standards Committee Foundation. **Normas Internacionales de Información Financiera. Normas Internacionales de Contabilidad,** 2003.
14. International Federation of Accountants. **Normas Internacionales de Auditoría.** Traductor Jorge Abenamar Suárez Arana, 5ª. Edición. DF, México, IMCP, 2000. 603P.
15. Internet <http://www.monografias.com/trabajos11/conin/>, **Control de inventario.** Página visitada el 15AGO2005.
16. Internet www.infoagro.com/flores/rosas.asp/, **El cultivo de rosas para corte. Importancia Económica y Distribución Geográfica.** Página visitada el 12MAR2005.
17. Internet [ar.dir.yahoo.com/Arte_y_cultura/Artes Aplicadas/Ikebana/](http://ar.dir.yahoo.com/Arte_y_cultura/Artes_Aplicadas/Ikebana/), **El mundo Ikebana.** Página visitada el 30ENE2005.

18. Internet <http://www.mailxmail.com/curso/empresa/controlartuinventario/>, **Importancia del Control de Inventarios.** Página visitada el 18DIC2005.
19. Internet <http://www.monografias.com/trabajos12/comcoso/>, **Informe Coso. Normas Generales de Control Interno.** Página visitada el 30JUN2005.
20. Internet <http://www.monografias.com/trabajos15/inventario/>, **Inventarios. Control de Inventarios. Tipos de Inventarios. Costos de Inventarios. Métodos de Costeo.** Página visitada el 12AGO2005.
21. Internet <http://flowerexpress.com.gt/>, **Ocasiones y Sentimientos. Productos que se ofrecen.** Página visitada el 28FEB2005
22. Mejía López, Carlos Guillermo. **El Contador Público y Auditor en la Evaluación del Control Interno de Inventarios de una empresa industrial dedicada a la fabricación de telas.** Tesis CPA. Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala 2001. 116 p.
23. Molina Urizar, Gustavo Adolfo. **Metodología de Producción y Control de Calidad para la Rosa de Exportación.** Tesis Ingeniero Industrial. Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala 1993. 167 p.
24. Ramírez Molina, José Rubén. **Organización y Sistematización Contable y Administrativa de Agroindustria de Flores.** Tesis CPA Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala 1998. 91 p.
25. Ruiz, Olga y Otros. **Arreglos Florales.** Tomo I. Ediciones Hymso, S.A. London 1992. 352 p.

ANEXOS

GLOSARIO

- 1. Anturios:** También flor de cola, nombre común de ciertas especies de plantas del género *anthurium*, originario de las pluvisilvas de América Central y del Sur. El género abarca entre 700 y 900 especies. Son plantas epifitas, algunas trepadoras, pertenecientes a la familia de las aráceas.
- 2. Azucenas:** Nombre común de una serie de plantas afines entre sí nativas de Europa y Asia. En la mayor parte de las especies, las flores duran poco tiempo, aunque las plantas pueden producir flores nuevas durante varias semanas o un mes.
- 3. Bejuco:** Nombre común de un grupo de enredaderas leñosas con flores originarias de América y cultivadas en muchas regiones tropicales y subtropicales.
- 4. Bonch:** Paquete que contiene 24 rosas.
- 5. Botón:** Flor cerrada y cubierta por las hojas. Parte central de las flores de la familia de las compuestas.
- 6. Capullos:** Botón de las flores, especialmente de la rosa.
- 7. Claveles:** Nombre común de una familia de plantas con flores, en su mayor parte herbáceas. Engloba más de 2.000 especies organizadas en unos 80 géneros. Al género representativo, con 300 especies de hierbas anuales y vivaces, casi todas nativas de Europa y las zonas templadas de Asia, pertenecen plantas con flor tan conocidas como el clavel y la minutisa.
- 8. Crisantemos:** Nombre común de numerosas vivaces antes incluidas en un único género de la familia de las Compuestas, pero ahora clasificadas en varios géneros independientes.

- 9. Delfinios:** Genero de ranunculáceas, una de cuyas especies es la espuela de caballero.
- 10. Dracena:** Genero de plantas liliáceas.
- 11. Eneas:** Planta herbácea de hojas medio cilíndricas, con sus hojas se fabrican asientos de sillas.
- 12. Ensamblado y montaje:** Unir o juntar los materiales para la confección de los arreglos florales.
- 13. Esquejes:** Fragmento de raíz, tallo u hoja, con yemas adventicias, capaz de reproducir asexualmente toda la planta.
- 14. FODA:** Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas.
- 15. Follajes:** Conjunto de flores de los árboles y de otras plantas.
- 16. Floricultura:** Cultivo de plantas con flores ornamentales en maceta, invernadero o jardín para gozar de su efecto estético. La floricultura se interesa por el efecto individual de cada planta, mientras que la jardinería paisajística persigue el efecto global.
- 17. Floristería:** Tienda o lugar donde se venden flores.
- 18. Gerberas:** Flores pequeñas de colores con forma de girasoles.
- 19. Gladiolo:** Nombre común de un género de plantas herbáceas de flor de la familia de las Iridáceas; tiene hojas en forma de espada y flores vistosas y se cultiva mucho en jardinería y como flor cortada (gladiolo).
- 20. Hectárea:** Medida de superficie equivalente a 100 áreas.

- 21. Heliconias:** Nombre común que reciben muchas especies del género heliconia: Estas plantas son uno de los elementos más característicos de los bosques neotropicales, de gran amplitud ecológica, fácilmente reconocibles por sus grandes hojas enteras de hasta 2 m de longitud.
- 22. Invernadero:** Edificio con paredes y cubierta de vidrio o plástico translúcido, empleado para el cultivo y la conservación de plantas delicadas, o para forzar su crecimiento fuera de temporada. Los invernaderos están ideados para transformar la temperatura, humedad y luz exteriores y conseguir así unas condiciones ambientales similares a las de otros climas.
- 23. Jengibres:** Familia de plantas que engloba unos 50 géneros y 1.300 especies de distribución tropical, sobre todo en los países de Extremo Oriente. Las flores, complicadas e irregulares, tienen un estambre fértil y un labelo vistoso por lo general, formado por dos o tres estaminoides estériles.
- 24. Liliium:** Nombre latín de la flor que se parece al lirio.
- 25. Lirios:** Nombre común de una familia formada por más de 250 géneros y unas 4.000 especies de plantas en su mayor parte herbáceas, muchas de ellas con flores vistosas. Pertenecen a ella numerosas plantas cultivadas como ornamentales, entre las que destacan tulipanes, azucenas, narcisos, jacintos, azucenas tabacales y el género Amaryllis.
- 26. Margaritas:** Nombre común de varias herbáceas con flor de la familia de las compuestas. La margarita de los prados o margarita menor tiene un disco central amarillo rodeado de lígulas pequeñas de color blanco o rosa con hojas en la base de la planta, a ras del suelo.
- 27. NAGA:** Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

- 28. NIC:** Normas Internacionales de Contabilidad.
- 29. Orquídeas:** Nombre común de una familia que engloba uno de los grupos más nutridos de plantas con flor (ver Angiospermas). La familia es de distribución mundial, y sólo está ausente en la Antártica y en algunos de los desiertos más áridos de Eucrasia.
- 30. Papiros:** Nombre común de cierta planta de la familia de las Ciperáceas. Alcanza entre 1 y 3 m de altura y forma un rizoma aromático, leñoso y reptante. Las hojas son largas y están provistas de una quilla muy marcada; los tallos florales son glabros, blandos y de sección triangular.
- 31. Perecederos:** Poco durables ó de fácil descomposición.
- 32. Pétalos:** Es cada una de las hojas transformadas que forman la corola de la flor.
- 33. Policromas:** De muchos colores.
- 34. Rosas:** Nombre común de la flor del rosal, arbusto de la familia de las Rosáceas. Tiene los tallos ramosos y llenos de agujones. Las hojas son alternas, ásperas, pecioladas, con estipulas, compuestas de un número impar de foliolos elípticos, casi sentados y aserrados por el margen.
- 35. Rosicultura:** Cultivo de rosas de diferentes variedades, especialmente en invernaderos.
- 36. SAT:** Superintendencia de Administración Tributaria.
- 37. Sépalos:** Es cada una de las divisiones del cáliz de la flor.

38. Solaster: Nombre común de un género de plantas de la familia de las compuestas que comprende cerca de 250 especies herbáceas con flor, ampliamente distribuidas por América, Europa y África. Casi todas son vivaces y forman abundantes capítulos florales a finales del verano y en otoño.

39. Tallos: Porción de las plantas vasculares que acostumbra a llevar las hojas y yemas. Suele ser aéreo, erguido y alargado, aunque en algunas plantas presenta una estructura muy modificada.

40. Tulipanes: Nombre común de las plantas de un género de herbáceas bulbosas de floración primaveral de la familia de las Liliáceas. Tiene unas 80 especies, originarias de Asia y la región mediterránea, y miles de variedades muy cultivadas en jardinería.