

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

**LA INCIDENCIA FINANCIERA DE UN ADECUADO REGISTRO CONTABLE EN EL ÁREA  
DE INVENTARIOS, SEGÚN NIC 2, DE UNA EMPRESA QUE PRESTA SERVICIOS DE  
AUDITORIA**

**TESIS**

**Presentada a la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas  
de la Universidad de San Carlos de Guatemala**

**Por**

**JORGE ALEXANDER PÉREZ MONROY**

**PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE  
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR  
EN EL GRADO ACADÉMICO DE**

**LICENCIADO**

**Guatemala, Febrero de 2009**

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

DECANO	Lic. José Rolando Secaida Morales
SECRETARIO	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
VOCAL 1°	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
VOCAL 2°	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
VOCAL 3°	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
VOCAL 4°	S.B. Roselyn Janette Salgado Leo
VOCAL 5°	P.C. José Abraham González Lemus

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

AREA MATEMÁTICA-ESTADÍSTICA	Lic. Carlos Humberto Hernández Prado
ÁREA CONTABILIDAD	Lic. Julio Hernán Oliva Juárez
ÁREA AUDITORÍA	Licda. Esperanza Roldán de Morales

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

PRESIDENTE	Lic. Marco Antonio Oliva Orellana
EXAMINADOR	Lic. Oscar Noé López Cordón
EXAMINADOR	Lic. Jorge Luis Monzón Rodríguez

Guatemala  
Mayo 14, 2008

Licenciado  
José Rolando Secaida Morales  
Decano de la Facultad  
de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su Despacho

Estimado Lic. Secaida:

Atendiendo el honroso nombramiento de esa decanatura fechado 15 de mayo de 2006, he procedido a asesorar en su trabajo de Tesis, al Sr. Jorge Alexander Pérez Monroy, el cual se titula "LA INCIDENCIA FINANCIERA DE UN ADECUADO REGISTRO CONTABLE EN EL ÁREA DE INVENTARIOS SEGÚN NIC 2 DE UNA EMPRESA QUE PRESTA SERVICIOS DE AUDITORÍA".

En este trabajo se presentan algunos conceptos básicos de todo lo relacionado a la historia de la profesión de auditoría, constitución y organización de una empresa que presta servicios de auditoría, aspectos generales de los inventarios a contabilizar, métodos, sistema y control con el fin de evaluar la incidencia financiera del adecuado registro de los mismos en una empresa que presta servicios de auditoría. Asimismo, el señor Pérez Monroy desarrolla un caso práctico que permite comprender la importancia del control, registro e información de los inventarios en las firmas de auditoría.

Opino que este trabajo reúne todos los requisitos necesarios, para ser aceptado para su discusión en el Examen General Público, previo al otorgamiento del título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado, al Señor Pérez Monroy.

Atentamente,

---

Lic. Sergio Luis Pineda Sandoval  
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

# **ORDEN DE IMPRESIÓN**

## **DEDICATORIA**

- A DIOS: Por iluminarme y hacer posible mi desarrollo profesional.
- A MIS PADRES: Por el apoyo brindado en el transcurso de mi vida y mi carrera.
- A MIS HERMANOS: Por la confianza que siempre me han tenido.
- A MI ASESOR DE TESIS: Por guiarme en el desarrollo de mi trabajo de tesis.
- A MIS AMIGOS Y AMIGAS: Por la motivación y consejos que siempre me han dado para seguir adelante.
- A LA UNIVERSIDAD SAN CARLOS DE GUATEMALA

# ÍNDICE

	<u>Página</u>
<b>Introducción</b>	1
<b>Capítulo I</b>	
Empresa Prestadora de Servicios de Auditoría	
1.1 Antecedentes	4
1.2 Constitución de la Sociedad	7
1.3 Aspectos Tributarios, Legales y Otros	8
1.4 Organización	13
1.5 Personal	14
1.6 Servicios que Presta	15
1.7 Principales Ingresos	16
<b>Capítulo II</b>	
Generalidades de los Inventarios en Empresas Manufactureras, Comerciales y de Servicios.	
2.1 Antecedentes	17
2.2 Definición de Inventario	18
2.3 Clasificación de los Inventarios	18
2.4 Elementos del Costo del Inventario	22
2.5 Métodos de Valuación del Inventario	30
2.6 Antecedentes de las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC –	31
2.7 Antecedentes de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF –	32
2.8 Organismos Reguladores de las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC –	33
2.9 Aceptación en Guatemala de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF –	35
2.10 Inventarios de Acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF –	
– Definición de Inventario	38
– Elementos del Inventario	39
– Objetivos del Registro del Inventario	39
– Finalidad del Registro del Inventario	40
– Determinación de Costos	40
– Registro Contable de los Inventarios	42

### **Capítulo III**

La incidencia financiera de un adecuado registro Contable en el área de inventarios de acuerdo a Normas internacionales de información financiera (NIC 2) de una empresa que presta servicios de auditoría)

3.1	Incidencia financiera y contable	48
3.2	Registros contables	51
3.3	Aspectos fiscales	64
3.4	Cuadro comparativo de la incidencia financiera y contable	66

### **Capítulo IV**

Aspectos Administrativos de una Empresa ue presta Servicios de Auditoría

4.1	Antecedentes de la Firma	67
4.2	Principales Políticas Contables y Financieras	67
4.3	Procedimientos para la prestación de servicios	69
	– Estimación y cálculo de honorarios profesionales	69
	– Propuesta de servicios profesionales de auditoría	73
	– Carta arreglo	75
4.4	Control Interno en el Área de Inventarios	76
	– Método en el control	76
	– Registro a base de tiempo incurrido o devengado	77
4.5	Costos Indirectos Distribuibles	80

### **Capítulo V**

La Incidencia Financiera de un Adecuado Registro Contable en el Área de Inventarios, según la Norma Internacional de Contabilidad No. 2, de una Empresa que presta Servicios de Auditoría (Caso Práctico)

5.1	Evaluación de la Determinación de Costos	81
	– Presupuesto de Tiempo y Honorarios	102
	– Cálculo Global de Honorarios	103
	– Resumen de Tiempo de Cliente	104
	– Solicitud de Papelería	105
	– Resumen de Costo por Cliente	106

<b>Conclusiones</b>	107
---------------------	-----

<b>Recomendaciones</b>	108
------------------------	-----

<b>Bibliografía</b>	109
---------------------	-----

## **Anexos**

I.	Estructura de Una Empresa que presta Servicios de Auditoría	112
II.	Flujograma de Compras	113
III.	Propuesta de Servicios	114
IV.	Carta Arreglo	121
V.	Calendario de Horas Cargables	123
VI.	Plan de Utilización de Tiempo	124
VII.	Determinación de Cuotas por Niveles	125
VIII.	Presupuesto de Tiempo y Honorarios	126
IX.	Reporte de Tiempo	127
X.	Reporte de Control de Tiempo	128
XI.	Resumen de Tiempo por Cliente	129
XII.	Diagrama de Flujo de Control de Tiempo	130
XIII.	Solicitud de Papelería	131



## **INTRODUCCIÓN**

La base de toda empresa es la compra y venta de bienes o prestación de servicios, siendo ésta la importancia del registro del inventario por parte de la misma. Este registro contable permitirá a la empresa mantener el control oportunamente, así como también conocer al final del período contable un estado confiable de la situación económica de la empresa.

Ahora bien, el inventario constituye las partidas del activo corriente que están listas para la venta, para el siguiente proceso o para el consumo, es decir, toda aquella mercancía que posee una empresa en el almacén valorada a un costo específico, para la venta o actividades productivas en el caso de empresas comerciales e industriales.

Las empresas dedicadas a la compra y venta de mercancías, por ser ésta su principal función y la que dará origen a todas las operaciones restantes, necesitarán 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.

Derivado de la importancia que poseen los inventarios en toda empresa, ya que estos muestran características propias del negocio, los mismos deben ser valuados y registrados contablemente de una forma correcta, especialmente en las empresas suministradoras de servicios.

Debido a que generalmente se denominan inventarios a los bienes tangibles que son propios de una empresa comercial o que se dedica a la producción de bienes, resulta menos aceptable que una empresa de servicios posea inventarios dentro de sus registros contables.

Los inventarios de una empresa suministradora de servicios, tomando como base lo descrito en la Norma Internacional de Contabilidad No. 2, se encuentran formados por el costo de los servicios para los que la empresa no ha reconocido todavía el ingreso correspondiente y se componen fundamentalmente de sueldos y otros costos de personal directamente involucrados en la prestación del servicio.

El costo de los inventarios, para una empresa suministradora de servicios, se compone fundamentalmente de salarios y otros costos de personal directamente involucrados en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos distribuibles. Los salarios y los demás costos indirectos relacionados con la prestación del servicio, 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, es decir, que se toman únicamente aquellas erogaciones relacionadas con los servicios que no se han facturado.

Uno de los factores importantes a considerar en la determinación de los inventarios de una empresa suministradora de servicios, lo constituye la determinación de los costos en los que se incurre para la prestación del mismo como lo son: sueldos ordinarios, bonificaciones incentivo (Decreto 37-2001), prestaciones laborales, etc. y la herramienta a utilizar para la determinación de tales costos será los reportes de tiempo invertido por cada uno de los participantes en la prestación del servicio.

El adecuado registro contable de acuerdo con la normativa descrita en la Norma Internacional de Contabilidad No. 2 en el área de inventarios, de una empresa que presta servicios de auditoría refleja la situación real de los resultados de la misma en un período determinado y evita la obtención de una pérdida irreal como consecuencia del registro de costos de servicios no facturados en el rubro de gastos y no en el rubro de inventarios.

Para su mejor comprensión, este trabajo se ha dividido en capítulos. En el marco del primer capítulo se dan a conocer algunos conceptos básicos de todo lo relacionado a la historia de la profesión de auditoría, constitución y organización de una empresa que presta servicios de auditoría. En los capítulos 2 y 3 se comentan los aspectos generales de los inventarios a contabilizar, métodos, sistema y control, con el fin de evaluar la incidencia financiera del adecuado registro de los mismos en una empresa que presta servicios de auditoría. Finalmente, en el capítulo 4, se analiza la incidencia financiera de un adecuado registro contable en el área de inventarios según NIC 2, de una empresa que se dedica a la prestación de servicios de auditoría, desarrollándose para el efecto un caso práctico; presentándose las conclusiones y recomendaciones del autor.

Por lo anterior, resulta importante determinar los costos y gastos en los cuales se ha incurrido, a una fecha determinada, en la prestación de un servicio, ya que si los ingresos correspondientes a la prestación de tal servicio aún no se han reconocido, estos costos deben figurar dentro del rubro de inventarios y no como un costo en el estado de resultados, ya que de lo contrario se estaría incurriendo en el registro de un resultado irreal correspondiente al período objeto de registro.

## CAPÍTULO I

### EMPRESA PRESTADORA DE SERVICIOS DE AUDITORÍA

#### 1.1 ANTECEDENTES

La auditoría es un examen crítico de los principios científicos de la contabilidad, basada en la verificación de los registros patrimoniales de las haciendas, para observar su exactitud; no obstante, este no es su único objetivo. (1:10)

Su importancia es reconocida desde los tiempos más remotos, teniéndose conocimientos de su existencia ya en las lejanas épocas de la civilización sumeria. (1:10)

El origen etimológico de la palabra "Auditoría" es el verbo latín "Audire", que significa "oír". Esta denominación proviene de su origen histórico, ya que los primeros auditores ejercían su función juzgando la verdad o falsedad de lo que les era sometido a su verificación principalmente oyendo. (2:6)

En la Europa Feudal, esta profesión comenzó a precisarse más, llegando a identificarse las funciones con el cargo y así nació la función del auditor.

De esta época existen algunos antecedentes, principalmente en Inglaterra de los siglos XIII y XIV, que permiten establecer las causas que dieron origen a esta práctica, principalmente las siguientes:

- La necesidad de comprobar la honestidad de aquellos que administraban los bienes y dinero de otros.
- El deseo de los administradores de que su honradez quedase comprobada.
- La falta de conocimientos concretos para rendir informes y cuentas de la gestión realizada.

A partir del siglo XVII, el feudalismo se debilitaba. Se desarrollaba la clase burguesa controlando la banca, el seguro, el tráfico marítimo, los mercados y la inicial industria, contraponiendo su poderío económico a la hegemonía feudal, terminando por derrotar al feudalismo. Comienza así una era de gran desarrollo en las actividades comerciales e industriales.

Entre las nuevas actividades que surgen, se encuentra la contabilidad pública. Según los antecedentes comúnmente aceptados por todos los historiadores de la contabilidad George Watson fue el primer contador que ofreció al público sus servicios como auditor en el año 1645, en Escocia. Durante muchos años Watson desempeñó cargos de tesorero, cajero y contador del Banco de Escocia. Es indudable que el desarrollo de la contaduría pública en el mundo, principalmente en Inglaterra, fue de gran importancia en los cambios económicos y financieros experimentados por la humanidad en el siglo XIX.

En 1799 existían ya, varias firmas de contadores públicos ejerciendo en Inglaterra, lo que más tarde dio lugar a la creación de varias asociaciones de la nueva profesión, siendo la primera la formada en Escocia en el año 1854. En 1880 se organizó la Asociación de Contadores Certificados de Inglaterra y Gales. En 1885 fue creada la Asociación de Contadores Incorporados y Auditores de Inglaterra y en 1896 fue fundada la Asociación de Contadores Públicos de Estados Unidos.

En 1916 la Asociación de Contadores Certificados de Inglaterra y Gales dio inicio a la preparación de un programa mínimo de procedimientos a seguir en las auditorías, quedando establecidas las primeras reglas que rigieron la contaduría pública.

Junto al inicio de las grandes empresas, se desarrolló la contabilidad, haciéndose más profunda y analítica; creándose especialidades; mecanizándose los sistemas contables; facilitando a las auditorías; mejoramiento de los métodos y procedimientos, establecer reglas y principios; y, a mantener una constante superación para no estancarse.

Luego de la gran depresión económica mundial, se creó en 1940, se emitieron los estándares para el ejercicio de la profesión en general o rol para auditores externos.

En Hispanoamérica, durante la América colonial, la actividad comercial era dirigida y controlada por España, que se identificaba como dueña de los negocios, y por tanto, era revisada por inspectores de la real audiencia. (3:1)

El Instituto Americano de Contables Públicos Certificados (American Institute of Certified Public Accounts –AICPA–) tienen una historia datando de 1887, cuándo la Asociación Americana de Contadores Públicos (American Association of Public Accounts –AAPA–) se formó. En 1916, la Asociación Americana fue reemplazada por el Instituto de Contadores Públicos, el cual poseía a esa fecha 1,150 asociados. El nombre fue cambiado a Instituto Americano de Contadores en 1917, el cual permaneció hasta 1957, fecha en la cual adquirió su nombre actual de Instituto Americano de Contables Públicos Certificados (American Institute of Certified Public Accounts –AICPA–).

La Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accounts –IFAC–) se fundó el 7 de octubre, 1977 en Munich, Alemania, en el Congreso Mundial 11 de Contadores. El cuartel general de la organización ha permanecido en la ciudad de Nueva York desde su fundación.

## 1.2 CONSTITUCIÓN DE LA SOCIEDAD

La legislación guatemalteca contempla dos tipos de sociedades: **Sociedad mercantil y Sociedad civil**, las cuales se describen de la siguiente manera:

### Sociedad mercantil:

Está normada por el Código de Comercio, Decreto No. 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, que de sus artículos 2 y 3, se extrae la definición siguiente: “Las sociedades mercantiles son personas jurídicas que ejercen en nombre propio y con fines de lucro cualesquiera de las siguientes actividades:”

- a) La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.

- b) La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios.
- c) La banca, seguros y fianzas.
- d) Las auxiliares de las anteriores. (4:1)

Adicionalmente, dicho Código de Comercio, en su artículo referente a la aplicabilidad del mismo, establece que: "Los comerciantes en su actividad profesional, los negocios jurídicos mercantiles y cosas mercantiles, se registrarán por las disposiciones de este Código y en su defecto, por las del derecho civil que se aplicarán e interpretarán de conformidad con los principios que inspira el derecho mercantil". En resumen, el Código de Comercio es aplicable a los comerciantes. (4:1)

El mismo Código, en su Artículo 9, establece que no son comerciantes "Los que ejercen una profesión liberal". Consecuentemente el contador público y auditor, para el ejercicio de su profesión, no puede constituir una sociedad mercantil entre las cuales en dicho Código quedan comprendidas las siguientes: sociedad colectiva, sociedad en comandita simple, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima y sociedad en comandita por acciones. (4:2)

Por su parte, las normas de Ética Profesional emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, de observancia obligatoria general para los contadores públicos y auditores egresados de las distintas universidades del país o debidamente incorporados, en su párrafo 3.4.2., establece que "No es permitido el ejercicio profesional a través de sociedades mercantiles". Este párrafo entró en vigencia el 1 de octubre de 1986.

Sin embargo, el Nuevo Código de Ética Profesional aún no vigente, pero aprobado por la Asamblea de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores permite, sin hacer distinción, a que los profesionales de la contaduría pública puedan asociarse de conformidad con las leyes vigentes en Guatemala, lo anterior, se interpreta que la profesión de la contaduría pública puede optar sobre la base de organizarse ya sea como una sociedad civil o mercantil amparado en los principios constitucionales de libertad de acción y de libre asociación a que se refieren los artículos 5 y 34 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Asimismo, el Código de Ética emitido por la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accounts –IFAC–), el cual entró en vigencia el 30 de junio de 2006, en la sección denominada Definiciones, describe que la expresión “La Firma” se refiere a: “un profesional único, sociedad colectiva o sociedades anónimas de contadores profesionales”. (21:154)

#### Sociedad civil:

Está normada por el Decreto Ley 106, Código Civil, el cual, en su artículo 1728 la define como: "La sociedad es un contrato por el que dos o más personas convienen en poner en común bienes o servicios para ejercer una actividad económica y dividirse las ganancias". Según el artículo 1729 del mismo cuerpo legal, "La sociedad debe celebrarse por escritura pública e inscribirse en el registro respectivo para que pueda actuar como persona jurídica". Las características más importantes de la sociedad civil se describen a continuación:

- La razón o firma social se formará con el nombre y apellido de uno de los socios o los apellidos de dos o más, con la agregación de las palabras Sociedad Civil.
- Las obligaciones sociales se garantizan con los bienes de la sociedad y si éstos no fuesen suficientes, se garantizarán con los bienes propios de los socios.

Adicionalmente, el contador público y auditor, puede ejercer su profesión en forma individual, por lo tanto no tendrá necesidad de constituir una sociedad, ni documentar su decisión de prestar sus servicios. (3:142)

### **1.3. ASPECTOS TRIBUTARIOS, LEGALES Y OTROS**

#### **1.3.1. Impuesto Sobre la Renta**

Toda persona individual o jurídica que obtenga ingresos o rentas en Guatemala, tiene la categoría de contribuyente del Impuesto sobre la Renta –ISR–, consecuentemente, debe inscribirse como tal ante la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–. (5:1)



Respecto a la inscripción como contribuyente, la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto No. 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, vigente a partir del 7 de mayo de 1992, establece lo siguiente:

a) Persona individual

Si el contador público y auditor ejerce su profesión en forma individual, está obligado a inscribirse como contribuyente del régimen del Impuesto sobre la Renta, dentro del plazo de treinta (30) días contados a partir de la fecha en que inicie dicho ejercicio liberal, según el artículo 2, inciso 2, del reglamento del Decreto No. 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta y debe acompañar lo siguiente:

- Cédula de vecindad o pasaporte si fuese extranjero y
- Constancia de colegiado activo (cuando fuese profesional).

b) Sociedad civil

Si se ha optado por constituir una sociedad civil, esta sociedad tiene la categoría de contribuyente en el régimen del Impuesto sobre la Renta –ISR–, para lo cual debe inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– dentro del término de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produzca el contrato que le dio origen, para lo cual debe acompañar los siguientes documentos:  
(5:1)

- Documento de constitución debidamente inscrito en el Registro Civil.
- Estatutos cuando no estén incluidos en el documento de constitución.
- Documento de nombramiento de representante legal inscrito en el Registro Civil.

### **1.3.2. Agente de Retención del Impuesto sobre la Renta**

Las personas individuales que presten servicios profesionales, así como las personas jurídicas no mercantiles domiciliadas en el país que presten servicios técnicos o de naturaleza no mercantil, deberán pagar el impuesto aplicando a la renta imponible el cinco por ciento (5%). Dicho impuesto se pagará mediante retención definitiva o directamente a las cajas fiscales.

En las facturas emitidas por los contribuyentes se debe indicar si éstos se encuentran sujetos a retención del cinco por ciento (5%).

No obstante, las personas individuales y jurídicas pueden optar por el Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta, el cual consiste en aplicar a la renta imponible determinada conforme lo descrito en los artículos 38 y 39 de la Ley de ISR y a las ganancias de capital, el treinta y uno (31%) del Impuesto Sobre la Renta. (5:51)

Las personas que tengan obligación de llevar contabilidad completa, de acuerdo con el Código de Comercio u otras leyes y que paguen o acrediten en cuenta rentas a personas individuales o jurídicas no mercantiles, domiciliadas en el país, que presten servicios profesionales, retendrán sobre el valor de los pagos o acreditamientos el cinco por ciento (5%) en concepto de Impuesto sobre la Renta, debiendo emitir la constancia de retención respectiva. Las retenciones realizadas por las personas individuales o jurídicas deberán enterarse a las cajas fiscales.

Cuando las personas individuales o jurídicas presten servicios profesionales a personas individuales que no lleven contabilidad completa, o cuando por cualquier causa no se les hubiese retenido el impuesto, deberán aplicar la tarifa del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención y pagar el impuesto directamente a la administración tributaria, en forma mensual, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a aquél en que emitió la factura respectiva o percibió el ingreso, lo que ocurra primero, utilizando los formularios que proporcionará la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–.

### 1.3.3. Impuesto al Valor Agregado

El contador público y auditor realiza una prestación de servicios profesionales. Un servicio se define como una acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia. (6:1)

Por lo anterior, la prestación de servicios en el territorio nacional, es un hecho generador en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado –IVA–.

La base imponible utilizada para el cálculo del impuesto, derivado de la prestación de servicios, será el precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aún cuando se facturen o contabilicen en forma separada, los siguientes rubros:

- Los reajustes y recargos financieros.
- El valor de los bienes que se utilicen para la prestación del servicio.
- Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirientes, que figuren en las facturas, salvo contribuciones o aportaciones establecidas por leyes específicas.

(6:1)

El pago del impuesto derivado de la prestación de servicios, debe realizarse en la fecha de la emisión de la factura. Si no se ha emitido factura, el impuesto debe pagarse en la fecha en que el contribuyente perciba la remuneración.

Derivado de la prestación de servicios, el contador público y auditor cancelará el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el valor de los servicios. (6:2)

#### **1.3.4. Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales**

El contador público y auditor incurre en el pago del impuesto de papel sellado y timbres fiscales cuando realice las siguientes operaciones:

- Contratos civiles y mercantiles.
- Documentos otorgados en el extranjero que hayan de surtir efectos en el país, al tiempo de ser protocolizados, al presentarse ante cualquier autoridad o de ser citados en cualquier actuación notarial.
- Documentos públicos o privados, cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero.
- Recibos o comprobantes de pago por retiro de fondos de las empresas o negocios, para gastos personales de sus propietarios o por viáticos no comprobables.
- Recibos, nóminas u otro documento que respalde el pago de dividendos o utilidades, tanto en efectivo como en especie. (7:1)

#### **1.3.5. Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS-**

Para el ejercer su profesión, el contador público y auditor necesita personal que lo apoye en el desarrollo de sus actividades, por lo tanto se convierte en patrono, ya sea en forma individual o en sociedad civil. Asimismo, tiene la obligación de inscribirse como tal, en el régimen de seguridad social, ante el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS–, si llena el requisito de ocupar tres (3) o más trabajadores, conforme el Acuerdo No. 1123 de la Junta Directiva de dicha Institución, con vigencia a partir del 29 de julio de 2003. (9:2)

Con esta inscripción, automáticamente queda sujeto para tributar las cuotas del Instituto de Recreación de los Trabajadores de Guatemala –IRTRA- y el Instituto Técnico de Capacitación y Productividad –INTECAP-.

### **1.3.6. Aspectos Laborales**

Entre los aspectos más importantes que debe observar el contador público y auditor, como patrono, según el Código de Trabajo, al iniciar operaciones, se detallan a continuación:

- Extender contrato individual de trabajo y enviar una copia al Departamento Administrativo de Trabajo dentro de los 15 días posteriores a su celebración, modificación o novación, según el Artículo 28. (8:12)
- Si ocupa permanentemente diez o más trabajadores, queda obligado a elaborar y poner en vigor su respectivo reglamento interior de trabajo, debidamente aprobado por la Inspección General de Trabajo según los Artículos 58 y 59. (8:13)
- Si ocupa permanentemente no más de 9 empleados debe llevar planillas de conformidad con los modelos que adopte el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, según el Artículo 102. (8:27)
- Si ocupa permanentemente diez o más trabajadores debe llevar un libro de salarios autorizado y sellado por el Departamento Administrativo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social, según el Artículo 102. (8:27)

## **1.4 ORGANIZACIÓN**

Desde el punto de vista de la organización, como una estructura técnica de las relaciones que deben existir entre los niveles, funciones y actividades de los elementos materiales y humanos de un ente económico, con el fin de lograr su máxima eficiencia con el mínimo esfuerzo, dentro de los planes y objetivos perseguidos; la organización de una firma de contadores públicos y auditores, se sugiere quedar esquematizada según el sistema de organización lineal. Este es un sistema de organización científico donde la autoridad y responsabilidad se transmiten íntegramente por una sola línea para cada persona o grupo. (19:5)

Por lo tanto en este sistema, cada individuo tiene un sólo jefe para todos los aspectos y no recibe órdenes más que de él y a él mismo reporta. (20:43)

Lo anteriormente expuesto, es considerado para la organización de una firma de contadores públicos y auditores no importando la magnitud de la misma, debido a que se ajusta adecuadamente, tanto para una firma que cuenta con un sólo tipo de servicios, como para aquella que cuenta con varios tipos de servicios para sus clientes, o bien, conforme al crecimiento se va incorporando a la estructura ya establecida. (8:58)

El anexo I muestra este tipo de estructura en una firma de contadores públicos y auditores.

## **1.5 PERSONAL**

El personal principal de una firma de contadores públicos y auditores se describe a continuación:

### Socio de Auditoría:

Es el profesional que realiza la revisión final del trabajo de auditoría. Entre sus responsabilidades está participar directamente en la determinación del enfoque, planeación y alcance del trabajo en conjunto, es el encargado de verificar que se ha cumplido con los estándares de calidad establecidos por la Firma y es quien firma el dictamen del auditor.

### Gerente de Auditoría:

Es el profesional que realiza las actividades de coordinación de los equipos de auditoría. Participa directamente en la planeación del trabajo de auditoría, realiza la revisión final del informe de auditoría y papeles de trabajo.

### Supervisor de Auditoría:

Es el profesional responsable de supervisar el trabajo de campo, la coordinación del trabajo y preparación final de los informes de auditoría.

### Encargado de Auditoría:

Es el profesional que tiene a su cargo un trabajo de auditoría específico, se encuentra directamente involucrado con el mismo y realiza la elaboración de los informes de auditoría y participa en el desarrollo del trabajo de campo enfocándose en las áreas críticas.

### Semi-encargado de Auditoría:

Constituye el asistente con experiencia en el desarrollo de un trabajo de auditoría en especial. Trabaja coordinadamente con el encargado de auditoría para la revisión de ciertas áreas contables complejas.

### Asistente de Auditoría:

Es la persona que participa directamente en el trabajo de auditoría, se involucra a profundidad en la revisión de los registros contables del cliente y guarda una estrecha relación con el mismo. Realiza los papeles de auditoría necesarios para la revisión y comunica todos los asuntos importantes que encuentre en el desarrollo del trabajo de auditoría para que el encargado evalúe si los mismos deben ser revelados en el informe a presentar.

## **1.6 SERVICIOS QUE PRESTA**

Una firma de auditoría es una entidad en la cual un grupo de personas profesionales dedicadas a asuntos contables, financieros y tributarios, colaboran para proveer servicios de auditoría, consultoría fiscal, asesoría financiera, administración de riesgos y outsourcing contable en general.

Cuando una firma de auditoría local posee representación de una firma internacional, la misma se debe regir por los estándares de calidad que exige la firma internacional

Cada firma miembro provee servicios en un área geográfica particular y está sujeta a las leyes y las reglas profesionales de los países o país particular en los cuales funciona.

La firma Internacional ayuda a coordinar las actividades de la firma miembro, razón por la cual no provee servicios directamente a los clientes. La firma miembro son entidades legales separadas y bien definidas y sólo son responsables de sus actos o sus omisiones.

## **1.7 PRINCIPALES INGRESOS**

Los principales ingresos de una firma de auditoría provienen de la prestación de servicios de auditoría, consultoría fiscal, asesoría financiera, administración de riesgos y outsourcing contable en general.

Los servicios de outsourcing contable en general en cierta forma, ingresos permanentes o ingresos por un período de tiempo prolongado aunque el margen de ganancia de dichos servicios es menor comparado con el margen de ganancia de los servicios de auditoría.



## CAPÍTULO II

### GENERALIDADES DE LOS INVENTARIOS EN EMPRESAS MANUFACTURERAS, COMERCIALES Y DE SERVICIOS

#### 2.1 ANTECEDENTES

La base de toda empresa es la producción, la compra y venta de bienes o la prestación de servicios, de aquí surge la importancia del inventario. Este manejo contable permitirá a la empresa obtener el control oportunamente y conocer al final del período contable un estado confiable de la situación económica de la empresa. (11:52)

El inventario constituye las partidas del activo corriente que están listas para la venta, es decir, toda aquella mercancía valorada y almacenada que posee una empresa al costo de adquisición para la venta o actividades productivas. Los inventarios de un suministrador de servicios pueden ser descritos, simplemente, como productos o servicios en proceso. (10:48)

En el caso de una empresa suministradora de servicios, los inventarios estarán formados por el costo de los servicios para los que la empresa no ha reconocido todavía el ingreso correspondiente. (12:848)

Dicho costo se compone fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos distribuibles. (12:350)

La contabilidad, para los inventarios, forma parte esencial para los sistemas de contabilidad de mercancías y servicios. Por lo general, el inventario es un activo importante dentro de los balances generales y los gastos por inventarios, también llamados costo de mercancías vendidas o servicios prestados, que usualmente son el mayor costo en el estado de resultados. (10:48)

Para lograr la eficiencia en el manejo de materia prima o tiempo invertido y la obtención de un costo adecuado del producto o servicio, cada empresa debe fijar una política eficiente para el ejercicio del inventario, planeando el nivel óptimo de la inversión en inventarios e ir evaluando que éstos se vayan cumpliendo, sin dejar de tomar en cuenta las condiciones en las cuales desarrolla su objeto social. (11:64)

## **2.2 DEFINICIÓN DE INVENTARIO**

Inventario son todos aquellos productos terminados, comprados y almacenados para ser vendidos en el curso normal de las operaciones de la empresa o los materiales y suministros para ser consumidos en el proceso de producción. Los productos o servicios en proceso, formados por el costo de los servicios para los que la empresa no ha reconocido todavía el ingreso correspondiente y están compuestos fundamentalmente de sueldos y otros costos de personal directamente involucrados en la prestación del servicio, son llamados inventarios de un suministrador de servicios. (13:8)

## **2.3 CLASIFICACIÓN DE LOS INVENTARIOS**

Los inventarios sirven para evitar un impacto considerable a la producción, debido a las fluctuaciones del mercado tanto el de compras (insumos) como el de ventas (productos y servicios). A continuación se presentan diferentes tipos de inventarios de acuerdo a lo que controlan:

### **2.3.1 Empresas manufactureras, comerciales y de servicios:**

#### **Empresas manufactureras:**

Las empresas manufactureras pueden contar con los siguientes inventarios:

### Materias primas:

Comprende toda clase de materiales comprados por el fabricante, que puedan someterse a otras operaciones de transformación o manufactura antes de venderse como producto terminado. (13:31)

En toda actividad industrial existe una variedad de artículos (materias primas) y materiales, que serán sometidos a un proceso para obtener nuevos productos. A los materiales que intervienen en mayor grado en la producción se les considera "Materia Prima", ya que su uso se hace en cantidades suficientemente importantes del producto acabado.

### Productos en proceso:

El inventario de productos en proceso consiste en todos los artículos o elementos que se utilizan en el proceso de producción actual. 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 determinado.

Una de las características de este inventario es que va aumentando el valor a medida que es transformado de materia prima al producto terminado, como consecuencia del proceso de producción. (13:32)

### Productos terminados:

Lo constituyen todos los artículos fabricados que son aptos y se encuentran disponibles para su venta. Comprende los artículos transferidos por el departamento de producción al almacén de productos terminados y que aun no han sido vendidos. El nivel de inventario de productos terminados va a depender directamente de las ventas, es decir, su nivel es basado por la demanda. (13:33)

### Suministros de fábrica o fabricación:

Este se distingue del inventario de materiales, porque estos últimos pueden asociarse directamente con el producto terminado y llega a convertirse en partes del mismo y son utilizados en cantidades suficientes para que sea práctico asignar su costo al producto. (13:34)

En el inventario de suministros de fábrica se incluyen: Materias primas secundarias, artículos de consumo para ser usados en la operación de la industria y los artículos y materiales de reparación y mantenimiento de la maquinaria. (13:34)

### **Empresas comerciales:**

Las empresas comerciales cuentan únicamente con inventarios de producto terminado, los cuales son comprados a un proveedor y se encuentran disponibles para la venta. (13:35)

### **Empresas de servicios:**

El inventario de un suministrador de servicios carece de este elemento del costo, ya que el mismo se compone únicamente de mano de obra y gastos directos relacionados con la prestación del servicio. La mano de obra o las horas hombre, constituyen el principal elemento o insumo a utilizar para la prestación de un servicio, es decir, que no hay materia prima. (13:37)

## **2.3.2 Función:**

### Inventarios de fluctuación:

Llamados también “Stocks de Estabilización”, se llevan debido a que la cantidad y ritmo de las ventas y producción no pueden predecirse con exactitud. Los inventarios de fluctuación pueden darse en lugares en donde el flujo de trabajo no puede equilibrarse completamente. Pueden incluirse en el plan de producción de manera que sus niveles de producción no tengan que cambiar para enfrentar las variaciones aleatorias de la demanda. (13:38)

### Inventarios de anticipación:

Estos son inventarios hechos con anticipación a las épocas de mayor venta, a programas de promoción comercial o a un período de cierre de la planta. Básicamente, almacenan horas-trabajo y horas-máquina para futuras necesidades y limitan los cambios en las tasas de producción. (13:38)

#### Inventario de tamaño de lote:

Es el inventario resultante de los productos que se obtienen en mayores cantidades para su posterior venta. (13:38)

#### Inventario de transportación o en tránsito:

Estos existen dada la necesidad de trasladar material de un lugar a otro. (13:39)

#### Inventario de protección o especulativo:

Este inventario se practica cuando las compañías que utilizan grandes cantidades de minerales básicos (carbón mineral, petróleo o cemento) o mercadería (lana, granos o productos animales), y se caracterizan por fluctuar en sus precios, pueden obtener ahorros significativos comprando grandes cantidades de producto cuando los precios están bajos. (13:39)

### **2.3.3 Proceso:**

#### Tamaño de lote:

Su función es desacoplar las operaciones de fabricación, sus beneficios son descuentos en la compra, preparación de equipo y maquinaria, flete, manejo de materiales y gastos de papeleo e inspección. (13:40)

#### Fluctuación de la demanda:

Su función es equilibrar la empresa aún cuando la demanda fluctúe demasiado. Entre sus beneficios están: menos fletes, más ventas y mejor servicio. (13:40)

#### Fluctuación de la entrada:

Ayuda a no dejar de producir en épocas en que escasea la materia prima. (13:41)

#### Inventario de disipación:

Ayuda a estabilizar el producto, evitando tiempos extras (subcontratos), despidos, seguro de despidos, entrenamiento, desperdicio por falta de habilidad en los trabajadores, etc. (13:42)

### **2.3.4 Registro utilizado:**

#### Inventario perpetuo:

En el sistema de inventario perpetuo, la empresa mantiene un registro continuo para cada artículo del inventario. Los registros muestran por lo tanto el inventario disponible todo el tiempo. Los registros perpetuos son útiles para preparar los estados financieros mensuales, trimestrales o provisionalmente. (14:25)

El sistema perpetuo ofrece un alto grado de control, porque los registros de inventario siempre están actualizados. Anteriormente, los negocios utilizaban el sistema perpetuo para los inventarios de alto costo unitario, como las joyas y los automóviles; hoy día con este método los administradores pueden tomar mejores decisiones acerca de las cantidades a comprar, los precios a pagar por el inventario, la fijación de precios al cliente y los términos de venta a ofrecer.

#### Inventario periódico:

También llamado sistema físico, dado que se apoya en el conteo físico real del inventario. En este sistema el negocio no mantiene un registro continuo del inventario disponible, ya que al final del período la empresa hace un conteo físico del inventario disponible y aplica los costos unitarios para determinar el costo del inventario final. (14:26)

Se utiliza también para calcular el costo de las mercancías vendidas. El sistema periódico es generalmente utilizado para contabilizar los artículos del inventario que tienen un costo unitario bajo, ya que pueden no ser lo suficientemente valiosos para garantizar el costo de llevar un registro al día del inventario disponible. (18:75)

## **2.4 ELEMENTOS DEL COSTO DEL INVENTARIO**

### **2.4.1 Materia prima:**

Al iniciar todo proceso productivo se requieren una serie de insumos, los cuales son transformados para obtener el producto o servicio final que será ofrecido al cliente.

Estos insumos pueden ser directos cuando son de fácil identificación y medición y configuran el primer elemento del costo y son directos cuando poseen un costo representativo, una administración y control rigurosos. (13:13)

En el manejo de los inventarios de materia prima se pueden establecer 3 etapas principales:

**a) Compra:**

Es la primera etapa en el manejo de los inventarios de materia prima. Se genera cuando la empresa requiere de material que no se tiene en existencia y por lo que debe solicitarse al proveedor los cuales, posteriormente, se clasificarán y codificarán en el inventario de manera independiente como costo directo o indirecto de fabricación. En la compra se deben tener en cuenta ciertos controles como los que se mencionan a continuación: (13:14)

- Debe existir un departamento específico con la función exclusiva de ordenar las compras y si hubiesen varios deben cerciorarse que la adquisición no se duplique.
- Debe existir un directorio de proveedores que permita el buen conocimiento de los mismos donde se detallen los productos ofrecidos, calidades, precios, descuentos, oportunidad en la entrega, políticas de crédito, etc.
- Debe cumplirse con la normatividad en compras y la política de inventarios.
- Debe garantizarse, oportunamente, el ingreso de los productos a la aplicación de inventarios (Kárdex).
- Frente a los movimientos de compra, se debe tener presente si se tienen buenas relaciones, si se cancelan las facturas puntualmente, si se logran descuentos financieros y si se cumple con los compromisos con los proveedores.

El proceso de compras realizado por el departamento de compras de la empresa, debe estar documentado y soportado con un flujograma de compras, donde se especifique cada una de las etapas que conforman el proceso, la documentación que la soporta y los responsables de diligenciarla. (Ver anexo 2)

**b) Almacenamiento:**

Cuando la materia prima se encuentra en el almacén, se pueden presentar robos, material defectuoso, material obsoleto o material dañado. La empresa debe registrar, contablemente, una provisión para disminuir los inventarios y reflejar el costo real de los mismos y se deberán establecer controles como los que se mencionan a continuación: (13:16)

- Todos los bienes de la empresa deben estar debidamente clasificados y separados adecuadamente, según su especie y si se ocupan varios almacenes la información sobre inventarios debe ser muy oportuna para garantizar cualquier consulta.
- El inmueble que se utiliza como almacenamiento, debe garantizar seguridad y un espacio adecuado para la clasificación de los bienes.
- Cuando se usan estanterías, los bienes se deben referenciar con códigos numéricos o alfa-numéricos, los bienes más pesados deben ocupar las posiciones más bajas y no se deberán introducir bienes de grandes tamaños.

**c) Uso:**

Cuando la materia prima se traslada del almacén a producción, se debe generar el registro contable del costo y se deberán establecer controles como los que a continuación se detallan: (13:18)



- Para cada producto se debe manejar un nivel mínimo y un nivel máximo. Salvo circunstancias excepcionales, un producto debe estar por fuera de los niveles normales.
- La oportunidad en el manejo de la aplicación de inventarios y un eficiente procedimiento de compras, debe garantizar siempre la existencia de un producto (respuesta inmediata).
- El almacén debe despachar los productos con las características solicitadas y debidamente autorizadas y si éstos posteriormente no se utilizan se deben regresar al almacén.

#### **2.4.2 Mano de obra:**

Se entiende como “Mano de obra” todos los salarios, prestaciones sociales y demás conceptos laborales, que se pagan a las personas que participan de forma directa o indirecta en la producción del bien o la prestación del servicio. Se ha denominado históricamente “segundo elemento del costo”; sin embargo, en la mayoría de las empresas de servicios es el elemento de costo más representativo. Su clasificación se detalla a continuación: (13:20)

##### **a) De acuerdo con el tipo de recurso:**

###### Costo:

Se considera costo, la mano de obra consumida en las áreas operativas o que tienen una relación directa con la producción o la prestación del servicio.

###### Gasto:

Se considera gasto, la mano de obra consumida en las áreas administrativas que sirven de apoyo a la producción o prestación del servicio.

**b) De acuerdo con la función en relación con el área de la empresa donde se desarrolla la labor:**

Producción:

Es el costo de mano de obra que se genera en las áreas productivas de la empresa. Puede ser directa o indirecta. (15:76)

Prestación de servicios:

Es la mano de obra que genera el personal que realiza labores directamente relacionadas con la prestación de un servicio, por lo tanto, se considera un costo. (15:76)

Servicios generales:

Es la mano de obra que genera el personal que realiza labores logísticas o de apoyo tanto al área operativa como al área administrativa, por lo tanto puede ser costo o gasto. (15:76)

Administrativa:

Es la mano de obra que genera el personal administrativo, se considera gasto. (15:77)

Ventas:

Es la mano de obra generada por el personal encargado de la comercialización y entrega final del producto o servicio al cliente. En la mayoría de los casos se considera costo, pero en ocasiones y dependiendo del tipo de empresa puede considerarse gasto. (15:77)

**c) De acuerdo con la Jerarquía Organizacional:**

Mandos altos:

Es la mano de obra generada por el personal directivo de la empresa. Puede ser costo o gasto. (15:81)

Mandos medios:

Es la mano de obra generada por el personal de supervisión y coordinación. Puede ser costo o gasto. (15:81)

Obreros y operarios:

Es la mano de obra generada por el personal encargado de la producción o la prestación del servicio. Siempre se considera costo. (15:82)

**d) De acuerdo con la vinculación con el servicio:**

Mano de Obra Directa:

Son los salarios y demás cargos laborales devengados por los empleados vinculados directamente con la prestación del servicio o la fabricación del bien. Por ejemplo: operarios, obreros, etc. (15:94)

Mano de Obra Indirecta:

Son los salarios y demás cargos laborales devengados por los empleados que aunque trabajan en producción, no se relacionan directamente con ella. Por ejemplo: supervisores, coordinadores, personal de mantenimiento, entre otros. (15:94)

**e) De acuerdo con la forma de pago:**

Salario por tiempo:

Cuando la relación empleado-empleador está evidenciada por un contrato de trabajo, ya sea a término fijo o indefinido. Se considera un costo fijo porque independientemente de que haya o no producción o servicios a prestar, se le debe pagar al empleado. (15:107)

Salario por producción:

Cuando al empleado se le liquida el salario y demás cargos laborales de acuerdo con las unidades del producto o servicio generado o las horas de trabajo incurridas. Se considera un costo variable porque si no hay producción o servicios a prestar no hay pago. (15:107)

### Combinado:

Es una metodología de contratación donde el empleado tiene un contrato por tiempo, pero a la vez se le calcula parte de su salario de acuerdo con la producción obtenida. (15:107)

La mano de obra es un elemento muy importante, por lo tanto su correcta administración y control determinará de forma significativa el costo final del producto o servicio.

### **2.4.3 Costos Indirectos de Fabricación (CIF):**

Son todos los gastos necesarios para el área de producción. Estos son los que se dividen o reparten ya sea por piezas o por horas trabajadas. (13:26)

Son todos los costos que no están clasificados como mano de obra directa ni como materiales directos. Aunque los gastos de venta, generales y de administración, también se consideran frecuentemente como costos indirectos, no forman parte de los costos indirectos de fabricación, ni son costos del producto, pero deben considerarse para la fijación de precios o tarifas de venta. (13:26)

- Problemas al contabilizar los Costos Indirectos de Fabricación (CIF)

Una parte importante de los CIF es de naturaleza fija. Como consecuencia, el CIF por unidad aumenta a medida que disminuye la producción y disminuye cuando ésta se incrementa.

A diferencia de los costos de materiales y de mano de obra, el conjunto de los CIF es de naturaleza indirecta y no puede identificarse fácilmente con departamentos o productos específicos.

Es el más complejo de los tres elementos. En general, incluye todos los costos indirectos necesarios para el funcionamiento de una estructura fabril y que no pueden asignarse directamente a la producción de bienes y servicios. (13:29)

- Diferencias de los Costos Indirectos de Fabricación
  - La cantidad de rubros que lo integran.
  - La heterogeneidad de cuentas que incluye.
  - El disímil comportamiento con relación al volumen de actividad.
  - La falta o no conveniencia de su identificación en el producto.
  - La necesidad de asignarlos mediante bases y prorrateos.
  - Conceptos integrantes.
  
- Naturaleza y clasificación de los Costos Indirectos de Fabricación

Se denomina objeto de gasto al artículo u objeto en el cual se ha gastado o se van a gastar fondos. Los CIF pueden subdividirse según el objeto del gasto en tres categorías: materiales indirectos, mano de obra indirecta y costos indirectos generales de fabricación.

Los costos indirectos de fabricación se pueden clasificar de acuerdo con su comportamiento respecto a la actividad de producción y al tiempo. Aquellos costos cuyo monto total cambia o varía según cambia o varía la actividad, se conocen como costos variables. Aquellos costos cuyo monto total no se modifica de acuerdo con la actividad de producción, se llaman costos fijos. Los costos fijos varían con el tiempo y su valor más que con la actividad.

La clasificación en costos fijos y variables es útil en la preparación de presupuestos para operaciones futuras. Los costos clasificados como directos o indirectos en el producto o en el departamento, son útiles para determinar la rentabilidad de las líneas de producto o la contribución de un departamento a las utilidades de la empresa.

Puesto que una gran parte de los CIF es fija e indirecta, tanto en los productos y servicios como a los departamentos, su monto total tiende a permanecer constante a pesar de los cambios en el nivel de las operaciones; sin embargo, un cambio en el nivel de operaciones puede tener un importante efecto directo sobre los CIF por unidad de producto.

De acuerdo a los conceptos descritos anteriormente, se concluye que el costo del inventario de un administrador de servicios posee únicamente dos elementos los cuales son: mano de obra y gastos indirectos. El costo del inventario de un administrador de servicios se compone, fundamentalmente, de mano de obra y otros costos de 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.

## **2.5 MÉTODOS DE VALUACIÓN DEL INVENTARIO**

Son herramientas utilizadas para valorar los inventarios que quedan al final del período, cuando los precios unitarios de adquisición fueron diferentes. Algunos de los métodos de valuación se describen a continuación: (13:32)

### PEPS:

Tiene como ventaja que los inventarios están valorados con los costos más recientes. Su desventaja principal es que muestra unos costos de producción bajos, lo que incrementa las utilidades y genera un mayor impuesto.

### UEPS:

Tiene como ventaja que los costos de producción se calculan con los valores más recientes, lo que genera una utilidad más baja y un menor valor de impuestos. La desventaja principal es que la valoración de los inventarios es baja, con precios desactualizados.

### Promedio ponderado:

Su principal ventaja es la facilidad de aplicación que tiene, sobre todo en empresas que manejan diversos tipos de materia prima. Su desventaja es que al calcular promedios ni los costos, ni los inventarios tienen costos actualizados y se tiende a incrementar las utilidades y por ende el pago de impuestos.

### Promedio simple:

Se determina sumando los precios unitarios del inventario inicial y de todas las compras, y dividiendo el total entre el número de las compras más uno (por el inventario inicial).

### Costo Estándar:

Es uno de los mejores métodos de valoración, se desarrolla en base a los costos directos e indirectos presupuestados y proporciona un valor actualizado de los inventarios y del costo de producción pero requiere para su aplicación que la empresa tenga un buen sistema de estandarización.

## **2.6 ANTECEDENTES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD –NIC–**

Al paso de los años, las actividades comerciales se fueron internacionalizando y, asimismo, la información contable. Es decir, un empresario con su negocio en América, estaba haciendo negocios con un colega japonés. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países veían los estados financieros, es con esta problemática que surgen las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC–, siendo su principal objetivo la uniformidad en la presentación de las informaciones en los estados financieros, sin importar la nacionalidad de quien los estuviere leyendo e interpretando.

Es en 1973 cuando nace el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee –IASC–) por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, Estados Unidos de América, México, Holanda, Japón y otros, cuyo Comité es el responsable de emitir las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC–. Este comité tiene su sede en Londres, Inglaterra y su aceptación es cada día mayor en todos los países del mundo.

Estas normas han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

Las NIC, son un conjunto de normas que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer en dichos estados.

Las NIC, no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien son normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera.

Las NIC, son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa.

Las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC– son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board –IASB–) y hasta la fecha se han emitido 41 normas, de las que 34 están en vigor en la actualidad, junto con 34 interpretaciones. (12:16)

## **2.7 ANTECEDENTES DE LAS – NIIF –**

Las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF– son las normas e interpretaciones contables emitidas también por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board –IASB–), que es el organismo independiente creado para establecer normas contables de aplicación mundial.

Cuando comenzó a operar el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad –IASB–, decidió que todas las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC– y las Interpretaciones – SIC –, continuarían siendo aplicables hasta que fueran retiradas. Las normas que emite el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad –IASB– se designan como Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF–, expresión que comprende también las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC– y las Interpretaciones –SIC–. (12:21)

La primera norma emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad –IASB–, la NIIF 1, apareció en junio de 2003.



## **2.8 ORGANISMOS REGULADORES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD – NIC –**

### **2.8.1 Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB – :**

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad –IASB–, comenzó sus operaciones en 2001. El Consejo está comprometido con el desarrollo, para el beneficio público, de un conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, que exijan transparencia y comparabilidad dentro de la información contenida en los estados financieros.

Para la consecución de este objetivo, el Consejo coopera con los organismos nacionales emisores de normas contables, con el fin de alcanzar la convergencia de las normas contables en todo el mundo. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB – está seleccionado, supervisado y financiado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad – IASC –. El apoyo financiero procede de las más importantes firmas de la profesión contable, de instituciones financieras privadas y de compañías industriales de todo el mundo, de bancos centrales y de desarrollo, así como de otras organizaciones profesionales e internacionales. (12:21)

### **2.8.2 Comité de Normas Internacionales de Contabilidad – IASC –:**

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee – IASC –) es un organismo independiente, de carácter privado, cuyo objetivo es conseguir la uniformidad en los principios contables que utilizan las empresas y otras organizaciones para su información financiera en todo el mundo.

Se formó en 1973, mediante un acuerdo realizado por organizaciones de profesionales contables pertenecientes a Alemania, Australia, Canadá, los Estados Unidos de América, Francia, Holanda, Japón, México, Reino Unido e Irlanda. Desde 1983, los miembros del IASC son todas las organizaciones de profesionales contables que son, a su vez, miembros de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants– IFAC –).

Los objetivos del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad – IASC –, tal y como se establecen en su constitución, son:

- a) Formular y publicar, buscando el interés público, normas contables que sean observadas en la presentación de los estados financieros, así como promover su aceptación y observación en todo el mundo, y
- b) Trabajar, de forma general, para la mejora y armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de los estados financieros. (12:21)

### **2.8.3 Administradores:**

Los administradores son personas físicas de procedencia geográfica y profesional diversa. Los administradores son nombrados de forma que seis de ellos proceden de Norteamérica, seis de Europa, cuatro del área Asia-Pacífico, y otros tres de cualquier área, de manera que se mantenga un equilibrio geográfico.

Cinco, de los diecinueve Administradores, representan a la profesión contable; y, por otra parte los organismos internacionales de preparadores de la información, los usuarios y los académicos, están representados, cada uno de ellos, por un Administrador. Los restantes once Administradores fueron nombrados de forma general.

Las actividades del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad – IASC –, están dirigidas por los Administradores. Estos Administradores nombran a los miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB –, así como al Consejo Asesor de Normas y al Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Los Administradores también supervisan la eficacia del Consejo de Normas Internacionales de contabilidad – IASB – y el cumplimiento de los procedimientos acordados, captan fondos para el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB –, aprueban su presupuesto y tienen responsabilidad para realizar cambios en su constitución. (12:23)

## **2.9 ACEPTACIÓN EN GUATEMALA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA – NIIF –**

El Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas de Guatemala, en asamblea del 2 de marzo de 2001, dio su reconocimiento al Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría Internacionales del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores – IGCPA –, aprobando también la sustitución de los 44 Pronunciamientos de Contabilidad Financiera que contenían los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala – PCGA –, emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría del Instituto antes mencionado, por las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC – y que es de observancia general en Guatemala la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC –, emitidas por el Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad, conocido por sus siglas en inglés (International Accounting Standards Committee) – IASC – en todas las operaciones contables.

La Junta Directiva del IGCPA publicó en el Diario de Centro América (Diario Oficial de Guatemala), el 4 de junio de 2001, el Acuerdo para adoptar el Marco Conceptual para la preparación y presentación de estados financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC –, cuyas disposiciones entraron en vigor a partir del 1 de enero de 2002 para las empresas y entidades cuyo período fiscal coincidía con el año calendario y el 1 de julio de 2002 para las demás empresas y entidades.

Adicionalmente, el 16 de julio de 2002 en el mismo diario, la Junta Directiva del IGCPA publicó una segunda resolución, que modifica la anterior y resuelve en su artículo 1º.

“Adoptar como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala – PCGA – a que se refiere el Código de Comercio, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards) siguientes: (...)”. Con la resolución anterior se adoptan como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala – PCGA –, a que se refiere el artículo 368 del Código de Comercio de Guatemala, las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC –.

Las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC – incluidas en esta resolución comprenden de la No. 1 a la No 41 y no se incluyen las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC – 3, 4, 5, 6, 9, 13 y 25 por haber sido sustituidas.

El texto en español del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC –, que se aprobaron mediante esta resolución, corresponde a la versión publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB – con las normas existentes al 1 de enero de 2001, aprobada por un Comité de Revisión nombrado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB –.

El 20 de diciembre de 2007, fue publicado en el Diario de Centro América (Diario Oficial de Guatemala), una resolución del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala –CCPAG–, relacionada con la adopción en Guatemala de las NIIFS, en la cual, se adoptan como Principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, y las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF– (International Financial Reporting Standard –IFRS–), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (International Accounting Standard Board – IASB), expresión que comprende también las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC– y las Interpretaciones.

La vigencia de la resolución de la adopción de las NIIF, surte efecto optativo a partir del período anual que comienza el 1 de enero de 2008 y obligatoria a partir de enero de 2009.

Derivado de la publicación anterior, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGCPA, con el propósito de adoptar las NIIF, también publicó en la misma fecha y en el diario oficial, una resolución en la cual, se derogan las resoluciones emitidas y publicadas en el Diario de Centro América con fecha 4 de junio de 2001 y 16 de julio de 2002, a través de las cuales se adoptaron como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC–, que comprendían la versión existente al 1 de enero de 2001.

El artículo 90 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula la colegiación obligatoria para los profesionales universitarios, deviene de esta norma suprema y de la ley ordinaria de Colegiación Profesional Decreto No. 72-2001, el funcionamiento del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, cuyo fin principal es la superación técnica de los profesionales agremiados y el control de su ejercicio profesional por lo que las resoluciones que emite el Colegio en asambleas deben ser de observancia obligatoria.

En tal sentido, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, fue constituido el 28 de abril de 2005, por aprobación de la Asamblea de Presidentes de los Colegios Profesionales y asumió la responsabilidad que en su momento estuvo a cargo del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGCPA–, por medio del Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría Internacionales referente a la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC– y sus interpretaciones.

El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala –CCPAG–, como entidad rectora de la profesión de Contaduría Pública y Auditoría en el país, es responsable de promover la investigación permanente de las normas y técnicas de contabilidad y auditoría.

Mediante estudio realizado por el Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría Internacionales del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGCPA–, evaluó la conveniencia de mantener las normas de contabilidad actualizadas y de alta calidad con reconocimiento internacional.

La Asamblea Extraordinaria del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala –CCPAG–, el 11 de diciembre de 2007, aprobó adoptar como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, a que se refiere el Código de Comercio Decreto No. 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros y las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF– (International Financial Reporting Standard –IFRS–), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (International Accounting Standards Board –IASB–), expresión que comprende también las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC– y las interpretaciones. (16:1)

La adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF– (International Financial Reporting Standard –IFRS–), como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2009; sin embargo, se recomienda que las mismas se adopten a partir del 1 de enero de 2008.

## **2.10 INVENTARIOS DE ACUERDO CON NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA –NIIF–**

### **2.10.1 Definición:**

Los inventarios son activos, propiedad de la empresa, que se tienen para la venta en el curso normal de la operación; activos en proceso de producción con vistas a esa venta; o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios. Los inventarios de un suministrador de servicios pueden ser descritos simplemente como productos en proceso. En el caso de una empresa suministradora de servicios, los inventarios estarán formados por el costo de los servicios para los que la empresa no ha reconocido todavía el ingreso correspondiente. (12: 848)

### **2.10.2 Elementos del Inventario:**

El costo de los inventarios para una empresa suministradora de servicios se compone fundamentalmente de salarios y otros costos de personal directamente involucrados en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos distribuibles. Los salarios 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, es decir, que se toman únicamente aquellas erogaciones relacionadas con los servicios que no se han facturado. (12:850)

### **2.10.3 Objetivos del Registro del Inventario:**

Los objetivos de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad No. 2, que se persiguen con el registro de inventarios en una empresa que presta servicios de auditoría son los siguientes:

- “Establecer un adecuado registro contable de los costos y gastos en los cuales se incurre al prestar un servicio de auditoría, derivado de la percepción de los ingresos de un período determinado, correspondientes a un servicio que se encuentra aún en proceso de ejecución.
- Establecer la incidencia financiera y contable de un adecuado registro contable en el área de inventarios, por motivo de la determinación de los costos en que se incurren en una empresa que presta servicios de auditoría.
- Evitar el registro de pérdidas irreales en un período determinado como consecuencia del incorrecto registro de los costos incurridos en la prestación de un servicio de auditoría en el estado de resultados”.

#### **2.10.4 Finalidad del Registro del Inventario:**

El adecuado registro contable de acuerdo con la normativa descrita en la NIC 2, en el área de inventarios, de una empresa que presta servicios de auditoría, refleja la situación real de los resultados de la misma en un período determinado y evita la obtención de una pérdida irreal, como consecuencia del registro de costos de servicios no facturados en el rubro de gastos y no en el rubro de inventarios.

#### **2.10.5 Determinación de Costos:**

En el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se contabilizarán como gastos del periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios. (12:850)

Una empresa de servicios, al igual que una empresa que se dedica a la producción de bienes, debe determinar los costos que representan la prestación de un servicio en específico, ya que los principales objetivos y funciones de la determinación de costos son los siguientes:

- Servir de base para fijar precios de venta y para establecer políticas de comercialización.
- Facilitar la toma de decisiones.
- Permitir el adecuado control de los costos registrados en el inventario.
- Controlar la eficiencia de las operaciones.
- Contribuir al planeamiento, control y gestión de la empresa.



La información necesaria para contabilizar los costos vinculados con el pago del personal que interviene directamente en la prestación de un servicio, surge de los reportes de tiempo que lleva la empresa por cada empleado y por cada asignación o trabajo de auditoría en proceso, con el objeto de determinar el tiempo utilizado y registrar los costos tomando como base el valor de la hora hombre invertida.

En lo que respecta a la contabilización de los costos indirectos en los que se incurre al prestar un servicio de auditoría, éstos pueden ser registrados de una manera fácil debido a que los mismos deben ser distribuibles, pues es uno de los lineamientos descritos en la Norma Internacional de Contabilidad No. 2 para que éstos figuren en el rubro de inventarios, siempre y cuando aún no se hayan percibido los ingresos correspondientes.

La determinación de costos por servicios de auditoría prestados por una empresa, puede convertirse en un instrumento importante para la evaluación de la actuación en el plano comercial en el cual se desenvuelve ya que conducen a la gerencia de la misma a implantar programas de reducción de costos, concentrando la atención en aquellos asuntos o eventos que se encuentran fuera de control o no son atendidos de la manera más adecuada.

La determinación de los costos directos en una empresa de servicios de auditoría, es útil a la gerencia para la realización de sus planes. El mismo proceso de establecerlos requiere una planificación cuidadosa en aspectos como organización, asignación de responsabilidades y políticas relacionadas con la evaluación de la actuación.

Como se mencionó anteriormente, la determinación adecuada de los costos en que se incurren en la prestación de un servicio de auditoría, viene a facilitar el debido registro contable de los mismos en los estados financieros de la empresa, ya que los mismos pueden ser cuantificados a una fecha determinada y acorde a la recepción de los ingresos correspondientes al servicio prestado que originó tales costos, estos pueden ser contabilizados como un costo en el Estado de Resultados o como un inventario en el balance de situación.

La distinción entre los montos que corresponden a gastos y los montos que corresponden a costos cuyo ingreso no ha sido recibido, incurridos en la prestación de un servicio de auditoría, se hace con el objetivo de dejarlos adecuadamente registrados en los estados financieros de la empresa (como inventario en el balance de situación) y de ese modo evitar la determinación de pérdidas o ganancias irreales en un período determinado.

## **2.10.6 REGISTRO CONTABLE DE LOS INVENTARIOS**

### **2.10.6.1 Valor Neto Realizable:**

Es el precio estimado de venta de un servicio en el curso normal de la operación, menos los costos estimados para terminar su prestación y los necesarios para llevar a cabo la venta.

### **2.10.6.2 Valoración del Inventario:**

Los inventarios deben ser medidos al costo o al valor neto realizable, el que sea el menor.

### **2.10.6.3 Costo de los Inventarios:**

El costo de los inventarios debe comprender todos los costos derivados de la adquisición y conversión de los mismos, así como otros costos en los que se ha incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

### **2.10.6.4 Costo de Adquisición e Incidentales:**

Este costo comprenderá el precio de compra de los materiales y suministros necesarios para la prestación de un servicio, 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 los suministros, los materiales o los servicios.

Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán al determinar el costo de adquisición.

El costo de adquisición puede incluir diferencias de cambio que surjan directamente de la compra reciente de materiales y suministros facturados en una moneda extranjera, siempre que se cumplan las especiales circunstancias contempladas en el tratamiento alternativo permitido en la NIC 21, (Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera).

El total de estas partidas, significa aumento en el precio de compra de los artículos del inventario de materiales y suministros, la contabilidad debe seguir uniformemente con esa práctica en todos los ejercicios.

#### **2.10.6.5 Costo de Conversión:**

En este tipo se comprenderán aquellos costos directamente relacionados con la prestación de servicios, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una porción, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se ha incurrido para llevar a cabo la prestación de los servicios en su totalidad.

#### **2.10.6.6 Costos Indirectos Fijos:**

Son todos aquellos que permanecen relativamente constantes con independencia del volumen de servicios prestados, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipo de cómputo, así como el costo de gestión y administración de las asignaciones de servicios.

#### **2.10.6.7 Costos Indirectos Variables:**

Son todos aquellos costos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de servicios prestados, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

#### **2.10.6.8 Costos de Inventarios para un Administrador de Servicios:**

Este se compone fundamentalmente de mano de obra y otros costos de 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.

#### **2.10.6.9 Sistemas de Medición de los Costos:**

Los sistemas de medición de los costos se clasifican de la manera siguiente:

##### Método del costo estándar

Los costos estándar se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materiales, 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.

No es inusitado que las empresas de servicios valoren sus inventarios de servicios en proceso mediante el uso de costos estándar.

##### 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.

Para una empresa de servicios, el método de los minoristas resulta inapropiado e ineficiente para llevar un control de los servicios en proceso.

#### **2.10.6.10 Métodos de Valoración de los Inventarios:**

Son métodos utilizados para valorar los inventarios de productos y servicios en proceso que quedan al final del período, cuando los precios unitarios de adquisición fueron diferentes. (18:82)

A continuación se detallan algunos de los métodos de valoración:

- Identificación específica
- Primeros en entrar primeros en salir – PEPS –
- Últimas en entrar primeras en salir – UEPS –
- Promedio ponderado
- Promedio simple
- Costo estándar
- Último costo con provisión
- Costo promedio al final del mes

La elección del método de valoración depende de las características de cada empresa. A continuación se detallan algunas de estas metodologías:

##### PEPS:

Al utilizar este método de valuación de inventarios, se da un efecto sobre los resultados financieros de la empresa, tanto por el monto del costo de las ventas como por el valor del inventario final. Bien sabemos que al sacar las unidades que se compraron primero, significa que en el inventario final quedan las últimas unidades compradas, y estas unidades por lo general se adquirieron a un mayor costo. Ahora el costo de venta al ser determinado sacando las primeras unidades compradas, que por lo general fueron más económicas, se tiene un costo de venta relativamente más bajo, lo que significa que tendrá menor efecto sobre la utilidad, resultando como consecuencia que esta sea más elevada que si se utilizara otro método de valuación de inventarios.

### UEPS:

Tiene como ventaja que los costos de servicios prestados se calculan con los valores más recientes, lo que genera una utilidad más baja y un menor valor de impuestos. La desventaja principal es que la valoración de los inventarios es baja con precios desactualizados. Este método no es aceptado por las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF –.

### Promedio ponderado:

Su principal ventaja es la facilidad de aplicación que tiene, sobre todo en empresas de servicios que utilizan diversos tipos de materiales y suministros en el desarrollo de la prestación de sus servicios. Su desventaja es que al calcular promedios, ni los costos ni los inventarios, tienen costos actualizados y se tiende a incrementar las utilidades y por ende el pago de impuestos.

### Promedio simple:

Se determina sumando los precios unitarios del inventario inicial y de todas las compras de materiales y suministros que utiliza la empresa de servicios en el desarrollo de sus actividades y dividiendo el total entre el número de las compras más uno (por el inventario inicial).

### Costo estándar:

Es uno de los mejores métodos de valoración, proporciona un valor actualizado de los inventarios y del costos de los servicios prestados, pero requiere para su aplicación, que la empresa tenga un muy buen sistema de estandarización.

#### **2.10.6.11 Información a Revelar en los Estados Financieros**

- Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos que se haya utilizado.
- El valor total en libros de los inventarios, desglosado en los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la empresa.

- El valor en libros de los inventarios que se han valuado, utilizando su valor neto realizable.
- Los importes de las reversiones, en las rebajas de valor anteriores, para reflejar el valor neto realizable, que se hayan reconocido como ingresos en el período.
- El valor en libros, de existir, de los inventarios comprometidos como garantía del cumplimiento de deudas.
- El costo de los inventarios que se han reconocido como gasto durante el período, o bien, los costos de operación, relacionados con los ingresos, reconocidos como gastos durante el período, clasificados por naturaleza.

## **CAPITULO III**

### **LA INCIDENCIA FINANCIERA DE UN ADECUADO REGISTRO CONTABLE EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE ACUERDO A NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIC 2) DE UNA EMPRESA QUE PRESTA SERVICIOS DE AUDITORÍA**

#### **3.1 LA INCIDENCIA FINANCIERA Y CONTABLE**

Sabemos de antemano que toda entidad manufacturera, comercial y de servicios cuenta en un momento dado con inventarios que dependiendo de su naturaleza llegan a ser clasificados. Los más mencionados son los inventarios de materia prima y de productos terminados que todos podemos relacionar con el solo hecho de escucharlos, y para un suministrador de servicios los costos por los que aún no ha reconocido los ingresos respectivos, pero que tanto afecta para la empresa el tener o no tener inventarios.

En la actualidad para el mundo financiero es muy importante determinar cuál es la cantidad más óptima para invertir en un inventario, para el gerente de producción su interés será el que se cubra la materia prima necesaria para la producción en el momento en que esta va a ser procesada, y para los agentes de servicios el saber que cuentan con mano de obra suficiente para cubrir su demanda y cualquier eventualidad que pueda aumentar las utilidades de la empresa, y para ésta conocer de que manera puede disminuir sus costos por tener inventarios que cubran todas estas características.

El costo de los inventarios para una empresa suministradora de servicios se compone fundamentalmente de salarios y otros costos de personal directamente involucrados en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos distribuibles.



Los salarios 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, es decir, que se toman únicamente aquellas erogaciones relacionadas con los servicios que no se han facturado. (12:850)

Para una empresa suministradora de servicios resulta un poco difícil llevar un control de la mano de obra y los gastos indirectos distribuibles, con el objetivo de tener un control exacto de los costos incurridos en la prestación de un servicio a un cliente.

Es por ello que se necesitan controles internos que permitan poder llevar a cabo dicho control, y para ello, se necesitan manejar costos predeterminados sobre la base de estimación de los mismos.

Para realizar una estimación, se toma como base las horas hombre determinadas de acuerdo a la categoría del personal que se considera involucrar en el trabajo a ejecutar como los siguientes: socio, gerente, supervisor, encargado, asistente, secretaria y otros. (22:62)

Con el objeto de llevar un control adecuado de todas las actividades a desarrollar durante la prestación de un servicio de auditoría, es necesario contar con un presupuesto de tiempo, tal y como se describe en el anexo 8.

Adicionalmente se debe contar con reporte debidamente diseñado en el cual el personal profesional anotará por día las horas que trabajó para un cliente en específico. Este reporte debe elaborarse quincenalmente e incluirse el nombre del cliente y la clave o código. (Ver anexo 9)

Utilizando el método de los costos predeterminados, se obtiene el costo de cada hora hombre empleada en el desarrollo de un servicio de auditoría. Únicamente se debe tomar en cuenta al personal directamente involucrado en el desarrollo del trabajo.

Los costos indirectos distribuibles, son registrados utilizando el método de costo estándar y por su fácil manejo y distribución, son cargables a cada servicio de auditoría en específico.

Los registros auxiliares relacionados con la mano de obra y los costos indirectos distribuibles tienen como objetivo, dar conocer exactamente todos los costos incurridos en la prestación de un servicio, es decir, clasificarlos por cliente y registrarlos adecuadamente en el rubro de inventarios en el balance general.

Generalmente las empresas que prestan servicios de auditoría, pactan los honorarios de manera porcentual, acorde al grado de avance del trabajo. Los trabajos de auditoría no siempre finalizan en un período específico, por lo que al final de un período, pueden existir trabajos en proceso.

Cuando se encuentran trabajos de auditoría en proceso, los costos incurridos en tales trabajos pueden ser registrados en el rubro de costos por servicios, en el estado de resultados, o bien, en el rubro de inventarios en el balance general.

El registro de los costos incurridos, en el estado de resultados o en el balance general, depende del reconocimiento de los ingresos del servicio prestado que generó tales costos.

Por ejemplo, si al final de un período solo se han recibido el 30% de los ingresos de un servicio de auditoría que se encuentra en proceso, dichos ingresos deben ser reconocidos en el mismo período, asimismo, los costos incurridos en la prestación de dicho servicio. El registro de los costos incurridos debe ser proporcional y acorde al monto de los ingresos reconocidos.

Por otra parte, los costos cuyos ingresos aún no han sido reconocidos, deben figurar como parte del inventario de trabajos en proceso en el balance general.

Lo anterior, conlleva a un adecuado registro en el área de inventarios, según la Norma de Contabilidad No. 2. Esto con el fin de no presentar márgenes brutos de ganancia o pérdida irreal en un período determinado, a consecuencia del registro de todos los costos incurridos en la prestación de un servicio, sin tomar en cuenta el monto de los ingresos reconocidos.

### 3.2 REGISTROS CONTABLES

Los registros contables de un trabajo en proceso se realizan en dos períodos determinados, por lo que debe tenerse especial cuidado de registrar los ingresos reconocidos en el período en el cual fueron recibidos y los costos incurridos acorde al monto de los ingresos reconocidos.

Los rubros importantes a utilizar son el rubro de costo por servicios del estado de resultados y el rubro de inventarios del balance general.

Dichos registros se detallan a continuación:

#### Registros contables del primer período

<u>Partida. 1</u>	<u>dd-mm-aa</u>		
Caja y bancos		Q.xxxxxx	
Anticipo sobre ingresos			Q.xxxxxx
		-----	-----
Sumas iguales		Q.xxxxxx	Q.xxxxxx
		=====	=====

Para el registro de la recepción de los anticipos porcentuales de los honorarios pactados.

Partida. 2      dd-mm-aa

Inventario (trabajo en proceso)		Q.xxxxxx	
Sueldos pagados	Q.xxxxxx		
Papelería y útiles (gasto)	xxxxxx		
Depreciación equipo de cómputo	xxxxxx		
Gastos varios	xxxxxx		
	Caja y bancos		Q.xxxxxx
	Inventario de papelería y útiles		xxxxxx
	Deprec. Acum. Equipo de cómputo		xxxxxx
		-----	-----
Sumas iguales		Q.xxxxxx	Q.xxxxxx
		=====	=====

Para el registro en la cuenta de inventarios de los costos incurridos durante el período corriente.

Partida. 3      dd-mm-aa

Anticipo sobre ingresos	Q.xxxxxx		
	Ingresos por servicios		Q.xxxxxx
	IVA por pagar		Q.xxxxxx
		-----	-----
Sumas iguales		Q.xxxxxx	Q.xxxxxx
		=====	=====

Para el registro del reconocimiento de los ingresos correspondientes al anticipo porcentual de los honorarios pactados.

Partida. 4      dd-mm-aa

Costo por servicios		Q.xxxxxx	
Sueldos pagados	Q.xxxxxx		
Papelería y útiles (gasto)	xxxxxx		
Depreciación equipo de cómputo	xxxxxx		
Gastos varios	xxxxxx		
Inventario (Trabajo en proceso)			Q.xxxxxx
Sueldos pagados	Q.xxxxxx		
Papelería y útiles (gasto)	xxxxxx		
Deprec. Equipo de cómputo	xxxxxx		
Gastos varios	xxxxxx		
	-----	-----	-----
Sumas iguales		Q.xxxxxx	Q.xxxxxx
		=====	=====

Registro de los costos incurridos por un monto equivalente al porcentaje de los honorarios recibidos y reconocidos como ingresos, los cuales fueron registrados inicialmente en la cuenta de inventarios.

Partida. 5          dd-mm-aa

Gastos de operación	Q.xxxxxx	
Caja y bancos		Q.xxxxxx
	-----	-----
Sumas iguales	Q.xxxxxx	Q.xxxxxx
	=====	=====

Para el registro de los gastos de operación en los cuales se incurrió durante el período presente.

La jurnalización descrita anteriormente, conlleva al adecuado registro de los trabajos en proceso cuyos ingresos no han sido reconocidos, en el rubro de inventarios en el balance general, y no como parte del costo en el estado de resultados, con el objeto de no mostrar un resultado irreal a un período determinado.

Con el propósito de ilustrar el adecuado registro de los ingresos reconocidos y los costos incurridos que equivalen a los ingresos mencionados, durante marzo de 2008, en la cuenta de costos por servicios, a continuación se detalla dicho efecto en el estado de resultados:

**EMPRESA**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
**POR EL PERÍODO COMPRENDIDO**  
**DEL XXX AL XXX DEL MES DE XXX DE XXX**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

Ingresos por servicios		Q.xxxxxx
		-----
Costo por servicios		(xxxxxx)
		-----
Sueldos pagados	Q.xxxxxx	
Papelería y útiles (gasto)	xxxxxx	
Depreciación equipo de cómputo	xxxxxx	
Gastos varios	xxxxxx	
	-----	
Ganancia bruta		-
		-----
Gastos de operación		(xxxxxx)
		-----
Ganancia neta		Q.xxxxxx
		=====

En el estado de resultados no existe un margen bruto debido a que los costos registrados equivalen al monto de ingresos reconocidos, esto con el objeto de no presentar los costos de ingresos aún no reconocidos, por encontrarse en proceso el trabajo de auditoría, y como consecuencia, no se registraron todos los costos que se encuentran en la cuenta de inventario del balance general.

Con el propósito de ilustrar el adecuado registro de los trabajos en proceso en el rubro de inventarios, a continuación se detalla dicho efecto en el balance general:

**EMPRESA**  
**BALANCE GENERAL**  
**AL XXX DE XXX DE XXX**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

**ACTIVO**

Activo No Corriente		Q.xxxxxx
		-----
Activos fijos	Q.xxxxxx	
Depreciación acumulada	(xxxxxx)	
		-----
Valor neto	xxxxxx	
		-----
Activo Corriente		xxxxxx
		-----
Caja y bancos	Q.xxxxxx	
Inventario (trabajo en proceso)	xxxxxx	
Sueldos pagados	Q.xxxxxx	
Inventario papelería y útiles	xxxxxx	
		-----
<b>TOTAL ACTIVO</b>		Q.xxxxxx
		=====



**EMPRESA**  
**BALANCE GENERAL**  
**AL XXX DE XXX DE XXX**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

**PATRIMONIO NETO Y PASIVOS**

Patrimonio Neto

Patrimonio		xxxxxxx
Utilidades acumuladas		xxxxxxx
Utilidad del período		xxxxxxx
		-----
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO</b>		<b>Q.xxxxxx</b>
		=====

**PASIVO**

Pasivo Corriente		Q.xxxxxx
Proveedores	Q.xxxxxx	
IVA por pagar	xxxxxxx	
Anticipo sobre ingresos	-	
		-----
<b>TOTAL PASIVO</b>		<b>Q.xxxxxx</b>
		-----
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVOS</b>		<b>Q.xxxxxx</b>
		=====

En el rubro de activos fijos se encuentra registrado el equipo de cómputo al cual se le restó la depreciación acumulada respectiva.

En el rubro de caja y bancos ya se encuentra incluido el monto porcentual recibido de los honorarios pactados, los cuales fueron cobrados durante el período corriente.

En el rubro del inventario en proceso se registra únicamente los costos incurridos por los cuales no se ha reconocido aún el ingreso respectivo.

En la sección del patrimonio se registra la utilidad del período, no considerando un margen bruto de ganancia por los trabajos que aún se encuentran en proceso. (Ver estado de resultados)

En la sección de los pasivos se registra el Impuesto al Valor Agregado –IVA– que corresponde al porcentaje cobrado de los honorarios pactados.

El rubro de Anticipo sobre ingresos posee un valor de cero (0.00) debido a que el monto total de dicho rubro fue reconocido como ingreso en el período corriente.

### **Registros contables del segundo período**

Partida. 1      dd-mm-aa

Caja y bancos	Q.xxxxxx	
Anticipo sobre ingresos		Q.xxxxxx
	-----	-----
Sumas iguales	Q.xxxxxx	Q.xxxxxx
	=====	=====

Para el registro de la recepción de los anticipos porcentuales y pagos finales de los honorarios pactados.

Partida. 2      dd-mm-aa

Inventario (trabajo en proceso)		Q.xxxxxx	
Sueldos pagados	Q.xxxxxx		
Papelería y útiles (gasto)	xxxxxx		
Depreciación equipo de cómputo	xxxxxx		
Gastos varios	xxxxxx		
	Caja y bancos		Q.xxxxxx
	Inventario de papelería y útiles		xxxxxx
	Deprec. Acum. Equipo de cómputo		xxxxxx
		-----	-----
Sumas iguales		Q.xxxxxx	Q.xxxxxx
		=====	=====

Para el registro en la cuenta de inventarios de los costos incurridos durante el período corriente.

Partida. 3      dd-mm-aa

Anticipo sobre ingresos	Q.xxxxxx	
Ingresos por servicios		Q.xxxxxx
IVA por pagar		Q.xxxxxx
	-----	-----
Sumas iguales	Q.xxxxxx	Q.xxxxxx
	=====	=====

Para el registro del reconocimiento de los ingresos correspondientes a los anticipos porcentuales y pagos finales de los honorarios pactados.

Partida. 4 dd-mm-aa

Costo por servicios		Q.xxxxxx	
Sueldos pagados	Q.xxxxxx		
Papelería y útiles (gasto)	xxxxxx		
Depreciación equipo de cómputo	xxxxxx		
Gastos varios	xxxxxx		
Inventario (Trabajo en proceso)			Q.xxxxxx
Sueldos pagados	Q.xxxxxx		
Papelería y útiles (gasto)	xxxxxx		
Deprec. Equipo de cómputo	xxxxxx		
Gastos varios	xxxxxx		
		-----	-----
Sumas iguales		Q.xxxxxx	Q.xxxxxx
		=====	=====

Registro de los costos incurridos pendientes del período anterior y del período presente, por un monto equivalente al porcentaje de los honorarios recibidos y reconocidos como ingresos, los cuales fueron registrados inicialmente en la cuenta de inventarios.

Partida. 5 dd-mm-aa

Gastos de operación		Q.xxxxxx	
Caja y bancos			Q.xxxxxx
		-----	-----
Sumas iguales		Q.xxxxxx	Q.xxxxxx
		=====	=====

Para el registro de los gastos de operación en los cuales se incurrió durante el período presente.

Con el propósito de ilustrar el adecuado registro de los ingresos reconocidos y los costos incurridos correspondientes al período presente, en la cuenta de costos por servicios, a continuación se detalla dicho efecto en el estado de resultados:

**EMPRESA**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
**POR EL PERÍODO COMPRENDIDO**  
**DEL XXX AL XXX DEL MES DE XXX DE XXX**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

Ingresos por servicios		Q.xxxxxx
		-----
Costo por servicios		(xxxxxx)
		-----
Sueldos pagados	Q.xxxxxx	
Papelería y útiles (gasto)	xxxxxx	
Depreciación equipo de cómputo	xxxxxx	
Gastos varios	xxxxxx	
		-----
Ganancia bruta		xxxxxx
		-----
Gastos de operación		(xxxxxx)
		-----
Ganancia neta		Q.xxxxxx
		=====

La ganancia bruta mostrada en el estado de resultados del segundo período, es producto del registro de los ingresos de los honorarios pactados en su totalidad, así también, el total de los costos en los cuales se incurrió para la realización del trabajo de auditoría.

Con el propósito de ilustrar el adecuado registro de los trabajos en proceso en el rubro de inventarios, a continuación se detalla dicho efecto en el balance general:

**EMPRESA**  
**BALANCE GENERAL**  
**AL XX DE XX DE XX**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

**ACTIVO**

Activo No Corriente		Q.xxxxxx
Activos fijos	Q.xxxxxx	
Depreciación acumulada	(xxxxxx)	
Valor neto	xxxxxx	
Activo Corriente		xxxxxx
Caja y bancos		Q.xxxxxx
Inventario (trabajo en proceso)		-
Sueldos pagados	Q. -	
Inventario papelería y útiles		xxxxxx
		-----
<b>TOTAL ACTIVO</b>		----- Q.xxxxxx =====

**EMPRESA**  
**BALANCE GENERAL**  
**AL XX DE XX DE XX**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

**PATRIMONIO NETO Y PASIVOS**

Patrimonio Neto

Patrimonio		xxxxxxx
Utilidades acumuladas		xxxxxxx
Utilidades del período		xxxxxxx

**TOTAL PATRIMONIO NETO**

-----  
Q.xxxxxx  
=====

**PASIVO**

Pasivo Corriente

Proveedores	Q.xxxxxx	
IVA por pagar	xxxxxxx	
Anticipo sobre ingresos	-	

**TOTAL PASIVO**

Q.xxxxxx  
-----  
Q.xxxxxx  
-----

**TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVOS**

Q.xxxxxx  
=====

En el rubro de activos fijos se encuentra registrado el equipo de cómputo al cual se le restó la depreciación acumulada respectiva de los dos períodos.

En el rubro de caja y bancos ya se encuentran los montos equivalentes al porcentaje restante de los honorarios pactados, los cuales fueron cobrados durante el período presente.

En el rubro del inventario en proceso se registra únicamente los costos incurridos por los cuales no se ha reconocido aún el ingreso respectivo. En consecuencia, al final del segundo período, el saldo del rubro de inventarios es cero (0.00) debido a que todos los ingresos fueron reconocidos, así como todos los costos incurridos.

En la sección del patrimonio se registra la ganancia neta del período, la cual se deduce de restar a la ganancia bruta los costos de operación.

En la sección de los pasivos se registra el Impuesto al Valor Agregado –IVA– que corresponde al porcentaje restante de los honorarios pactados.

El rubro de Anticipo sobre ingresos posee un valor de cero (0.00) debido a que el monto total de dicho rubro fue reconocido como ingreso en el período corriente.

### **3.3 ASPECTOS FISCALES**

El adecuado registro contable en el área de inventarios, según la Norma Internacional No. 2, de una empresa que presta servicios de auditoría, no se adhiere a la normativa de la Ley del Impuesto Sobre la Renta –ISR–, ya que los costos por los cuales aún no se ha reconocido el ingreso, registrados como inventario en un período fiscal determinado, constituyen gastos no deducibles para el período fiscal siguiente.

Con el propósito de ilustrar dicho efecto fiscal, a continuación se presenta el siguiente cuadro comparativo.



<b>AÑO 1</b>	<b>Base fiscal</b>	<b>Base contable</b>	<b>Variación</b>
Ingresos por servicios	(24,750)	(24,750)	-
Costo por servicios	24,750	24,750	-
Margen bruto	-	-	-
Gastos de operación	10,000	10,000	-
Margen neto	(10,000)	(10,000)	-
Porcentaje de impuesto	31%	31%	31%
Impuesto sobre la renta	(3,100)	(3,100)	-

<b>AÑO 2</b>	<b>Base fiscal</b>	<b>Base contable</b>	<b>Variación</b>
Ingresos por servicios	(99,000)	(99,000)	-
Costo por servicios	80,250	80,250	-
Margen bruto	(18,750)	(18,750)	-
Gastos de operación	7,500	7,500	-
Margen neto	(26,250)	(26,250)	-
Porcentaje de impuesto	31%	31%	31%
Impuesto sobre la renta	(8,138)	(8,138)	-
ISR. Gastos no deducibles (Q.35,250)	(10,928)	-	(10,928)
TOTAL ISR A PAGAR	(19,066)	(8,138)	(10,928)

Los gastos no deducibles por valor de Q.35,250.00 corresponden a costos incurridos en el año 1, cuyos ingresos fueron recibidos y reconocidos en el año 2.

### 3.4 CUADRO COMPARATIVO DE LA INCIDENCIA FINANCIERA Y CONTABLE

Con el propósito de ilustrar la incidencia financiera de un adecuado registro contable en el área de inventarios, según la Norma Internacional de Contabilidad No. 2, de una empresa que presta servicios de auditoría, a continuación se incluye un cuadro comparativo que muestra tales incidencias.

<b>Registro del Inventario</b>	<b>Carencia del registro del Inventario</b>
No se registran costos por los cuales no se ha devengado el ingreso.	Se registran costos por los cuales no se ha devengado ni percibido el ingreso.
No se incurre en una pérdida o ganancia irreal, producto del no registro de costos por los cuales no se ha devengado el ingreso.	Se incurre en una pérdida o ganancia irreal, producto del registro de costos por los cuales no se ha percibido el ingreso.
No es aceptado por la ley del ISR, ya que los costos por los cuales no se ha percibido el ingreso, registrados como inventarios en un período determinado, constituyen gastos no deducibles para el siguiente período.	Los costos incurridos se registran al 100% en el período en el cual se realizaron y dichos costos son deducibles para ISR.
Se realiza un registro contable de los costos de los trabajos en proceso como inventario.	Se desconoce el valor de los trabajos en proceso a un período determinado.
Se lleva un control auxiliar de la mano de obra y los gastos indirectos distribuibles con el objetivo de llevar un control exacto de los costos por cliente.	No se lleva un control auxiliar de la mano de obra y los gastos indirectos distribuibles, por lo que los costos de cada cliente se desconocen.

Fuente: Aportación Personal.

## **CAPÍTULO IV**

### **ASPECTOS ADMINISTRATIVOS DE UNA EMPRESA QUE PRESTA SERVICIOS DE AUDITORÍA**

#### **4.6 ANTECEDENTES DE LA FIRMA**

Ritchie Blackmore y Asociados, S. C., es una Firma de auditores, consultores fiscales, consultores de negocios y servicios de outsourcing, constituida bajo las leyes de la República de Guatemala, en agosto de 1993.

La Firma se ha constituido con el objeto de proporcionar un servicio integrado de alta calidad. Posee personal capacitado en materia de auditoría, fiscal, consultoría de sistemas, consultoría de negocios y outsourcing, contando con experiencia en las diferentes actividades económicas, lo cual es indispensable para poder satisfacer la necesidad de sus clientes y poder proporcionar apoyo a las empresas y entidades que realizan o pretenden iniciar operaciones en Guatemala o en el exterior.

Los objetivos de la Firma son dar confiabilidad pública a los registros contables, maximizar los beneficios fiscales, racionalizar la estructura organizacional, optimizar el accionar en cualquiera de las áreas de producción, comercialización, finanzas o administración y conocer las posibilidades de áreas aún inexploradas, entre otros.

#### **4.7 PRINCIPALES POLÍTICAS CONTABLES Y FINANCIERAS**

Las políticas contables que sigue la empresa en el proceso de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF –, requieren que la administración efectúe ciertas estimaciones y utilice ciertos supuestos para determinar la valuación de algunas de las partidas incluidas en los estados financieros y para efectuar las revelaciones que se

requiere presentar en los mismos. Aún cuando pueden llegar a diferir de su efecto final, la Administración considera que las estimaciones y supuestos utilizados fueron los adecuados en las circunstancias, siendo las principales de esas políticas, las siguientes:

**a) Inventarios:**

Los inventarios de tiempo incurrido (horas hombre) por los trabajos en proceso se registran al costo incurrido sobre la base del método de lo devengado.

Los inventarios de suministros se valúan al costo promedio de compra, el cual no excede su valor de mercado.

**b) Propiedad, instalaciones, mobiliario, equipo y vehículos:**

La propiedad, instalaciones, mobiliario, equipo y vehículos se registran al costo de adquisición. Las mejoras importantes se capitalizan, mientras que los desembolsos por reparaciones y mantenimiento que no aumentan la vida útil de los bienes, se cargan a los resultados del período en que se incurren.

Ritchie Blackmore y Asociados, S. C. calcula la depreciación de acuerdo con la estimación de vida útil de los activos, siguiendo el método de línea recta, aplicando los siguientes porcentajes:

Instalaciones y equipos	20%
Vehículos	20%
Mobiliario y equipo	20%
Equipo de cómputo	20%

**c) Indemnización de empleados:**

De acuerdo con el Código de Trabajo de la República de Guatemala, las empresas tienen la obligación de pagar a sus empleados en caso de despido injustificado, una

indemnización equivalente a un sueldo mensual, más la parte proporcional de aguinaldo y bono 14, por cada año trabajado. La empresa tiene como política pagar indemnización de acuerdo con la ley, sin embargo, la Administración evalúa los casos de retiro voluntario para decidir la cancelación de un porcentaje o la totalidad de la prestación devengada.

**d) Valuación de transacciones en moneda extranjera:**

Las transacciones, los activos y pasivos en moneda extranjera se registran a su valor equivalente en quetzales, utilizando la tasa de cambio vigente, otorgada por el Banco Nacional, a la fecha de las transacciones y del cierre del ejercicio contable de la empresa.

**e) Ingresos:**

Los ingresos de la empresa provienen de la prestación de servicios profesionales y se registran de acuerdo con el método de lo devengado.

## **4.8 PROCEDIMIENTOS PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

Existen ciertos procedimientos los cuales deben llevarse a cabo para la realización de un servicio de auditoría, los cuales se mencionan a continuación:

### **4.8.1 Estimación y cálculo de honorarios profesionales:**

Los ingresos de una firma de contadores públicos y auditores se basan en la estimación, cotización y cobro de honorarios, que en última instancia repercuten en la facturación que se realiza. (22:62)

A continuación se detallan los aspectos que deben considerarse para la estimación y cálculo de los honorarios de auditoría:

**a) Estimación:**

Para realizar una estimación, se toma como base las horas hombre determinadas de acuerdo a la categoría del personal que se considera involucrar en el trabajo a ejecutar como los siguientes: socio, gerente, supervisor, encargado, asistente, secretaria y otros. El importe correspondiente a cada una de estas cuotas, será determinado por el o los socios de la firma, tomando en cuenta ciertas circunstancias, como las siguientes: (22:62)

- Costo real de los sueldos, incluyendo prestaciones laborales, por cada una de las personas a involucrar en el trabajo.
- Características del servicio que se va a prestar.
- Habilidad y experiencia que posee el personal que se asigne a cada trabajo, a fin de prestar un servicio eficiente.
- Gastos generales de la Firma.
- Margen de utilidad razonable con la cual se pueda obtener una rentabilidad adecuada para los socios, una mayor capacidad técnica y económica a los miembros de la firma de auditoría y un servicio en el que no se sacrifique la calidad del trabajo.

**b) Cálculo de honorarios:**

El procedimiento más eficaz para calcular los honorarios, es por medio de las horas hombre a incurrir por cada una de las personas que se considera involucrar en el trabajo. (22:63)

Para la realización del cálculo de los honorarios, puede elaborarse un reporte de horas estándar, por quincena y por mes en el cual se incluyan las horas hábiles que hay en cada quincena y es recomendable cerrar el último día de quincena, por lo que debe considerarse semanas de 40 horas, para tener aproximadamente 2,000 horas al año. (Ver anexo 5)

Adicionalmente, se debe realizar un cálculo estimado de las horas no cargables a clientes. Las horas no cargables se deben restar de las horas estándar determinadas, obteniendo como resultado las horas cargables a clientes, es decir, las horas efectivas de trabajo de cada uno de los empleados de la firma. (Ver anexo 6)

Posteriormente, se debe presupuestar cual será la compensación de cada persona, incluyendo prestaciones laborales anuales, pero sobre la base de los sueldos actuales. En el caso de los socios, podrá tomarse la compensación de su retiro a cuenta de utilidades, que efectúen durante el año.

El total de la compensación anual se dividirá entre las horas cargables a clientes, determinando así, el costo directo por hora trabajada por empleado.

Además de lo mencionado en párrafos anteriores, se debe considerar los gastos indirectos como son los de ocupación del local, impuestos derivados del pago de nómina, entrenamiento, de operación de oficina, de viaje, etc., puede ascender a un importe semejante al costo directo de mano de obra y que una utilidad razonable para los socios sería un monto adicional; por lo que para determinar el precio de venta por hora hombre de cada empleado de la firma, se multiplicaría el costo directo por hora trabajada por el factor 3.

En algunos casos, se puede utilizar el factor entre 2 y 2.5, dependiendo del monto de gastos que tenga la firma. Por el contrario, en firmas grandes, con una infraestructura compleja y con costos elevados, el factor pudiera ser de más de 3. (Ver anexo 7)

**c) Cotización de honorarios:**

Existen varias formas de cotizar los honorarios, siendo las principales:

Honorarios fijos:

Son los honorarios aplicables en los casos en donde se tenga conocimiento completo de la empresa, de tal forma que haya seguridad de obtener en el término del trabajo, el margen de utilidad deseado. (22:67)

Honorarios basados en un máximo y mínimo:

Similar al anterior descrito, pero permite cubrir cualquier imprevisto que no pudiera haber sido tomado en cuenta al realizarse la estimación de honorarios, por no poseer un conocimiento completo de la empresa. (22:68)

Honorarios basados en tiempo empleado:

Consiste en proporcionar al cliente un detalle de las horas que se estima serán empleadas en nuestro servicio. Esta forma presenta las siguientes ventajas: (22:68)

- Un menor margen de error en el cálculo de honorarios;
- Ayuda por parte del cliente, quien monitorea el tiempo utilizado por el personal de la firma; y
- Eficiencia por parte del personal de la firma al saber que el honorario está basado en horas reales de trabajo.

En resumen, el monto de los honorarios que percibe el contador público y auditor, ha de estar de acuerdo con la importancia de las labores a desarrollar, el tiempo a incurrir y el grado de especialización requerido.



**d) Cobro de honorarios:**

Existen dos formas comunes para realizar el cobro de los honorarios, las cuales se describen a continuación: (22:70)

- Cobros parciales, al comenzar el trabajo, durante el propio trabajo y al finalizarlo.
- Por medio de cuotas fijas mensuales.

Los cobros parciales y las cuotas fijas mensuales, deben ser notificados al cliente antes del inicio del trabajo. Asimismo, se describirán en la carta arreglo correspondiente.

**4.8.2 Propuesta de servicios profesionales de auditoría:**

Es el documento que responde a la necesidad y solicitud del potencial cliente. Generalmente, las compañías que requieren servicios de auditoría convocan a tres firmas de auditoría para que presenten sus propuestas de los servicios profesionales a prestar, con el objeto de determinar la oferta más conveniente en términos cualitativos y cuantitativos. (22:38)

Una propuesta de servicios profesionales de auditoría debe contener como mínimo: descripción de la naturaleza del servicio, del alcance del trabajo a realizar, informes a entregar, monto de los honorarios, tiempo que se estima para la realización del trabajo, currículum de la Firma, currículum de los socios de la firma y otra información que se crea necesario para dejar claro el tipo del servicio que se propone y la forma en que se desarrollará. (22:38)

A continuación se resume la información mínima que debiera obtenerse para preparar una propuesta de servicios profesionales:

- 1) Nombre completo de la Compañía a auditar. (Razón social)

- 2) Fecha de inicio de operaciones la Compañía en Guatemala.
- 3) Descripción breve de la actividad que realiza la Compañía.
- 4) Período que será sometido a procedimientos de auditoría de estados financieros.
- 5) Si la contabilidad está preparada de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF– o está sobre otros principios de contabilidad.
- 6) Uso que se le dará a los informes de auditoría.
- 7) La frecuencia con que se preparan estados financieros con sus integraciones y conciliaciones de saldos de cuentas contables.
- 8) Verificar si se poseen integraciones de saldos de las principales cuentas contables de los estados financieros.
- 9) Número de empleados que tiene la Compañía.
- 10) Verificar a quién se debe dirigir la propuesta de servicios profesionales.
- 11) Lugar en donde se encuentra la información que será objeto de revisión.
- 12) La existencia de centros de distribución o bodegas en lugares distintos que se requiera verificar y donde están ubicados esos centros o bodegas.
- 13) Confirmar que la Compañía ha sido auditada en los últimos años y qué Firma de Profesionales ha prestado el servicio.

- 14) Considerar si es posible que la Firma Auditora de los períodos anteriores, a su requerimiento permitirá acceso a los papeles de trabajo con el único propósito de validar saldos iniciales de los estados financieros.
- 15) Información detallada y específica de cada uno de los rubros que posee la contabilidad de la Compañía, entre otros.
- 16) La existencia de revisiones de entidades fiscalizadoras y de haberlas, verificar si existen reparos o resoluciones en proceso de evacuarse.
- 17) Verificar si se tiene conocimiento de juicios o litigios que involucren a la Compañía.
- 18) Cualquier información adicional que se crea conveniente considerar en nuestra prestación de servicios profesionales.

A manera de ilustración del contenido de una propuesta de servicios profesionales, en el Anexo 3 se presenta un modelo.

#### **4.8.3 Carta arreglo:**

La carta arreglo es un entendimiento claro por escrito con el cliente acerca del trabajo que ha de realizar la Firma y el grado de responsabilidad. (22:46)

Se suscriben cartas convenio de trabajo para la primera auditoría, las auditorías periódicas, los trabajos de revisión de información financiera de períodos intermedios y los trabajos de ayuda a clientes en la preparación de estados financieros no examinados, los trabajos de consultas, ayudas formales y otras designaciones que comprendan una cantidad de tiempo y de gastos importantes.

El propósito de una carta arreglo es resumir lo siguiente:

- Lo que se ha encargado al Contador Público y Auditor que efectúe;

- El grado de responsabilidad del Contador Público y Auditor;
- Los honorarios a cobrar y las facturaciones que han de entregarse.

Los planteamientos incluidos en la propuesta deben estar claramente expresados para evitar malos entendidos con el cliente.

Las cartas convenio más comunes, son las que se presentan para trabajos de contabilidad y auditoría, debido a que son los servicios profesionales más solicitados a una firma de Contadores Públicos y Auditores. La carta arreglo debe ajustarse a las circunstancias del trabajo en particular.

Una carta arreglo debe contar con los siguientes datos:

- Fecha, destinatario y salutación;
- Introducción;
- Descripción del trabajo a realizar;
- Manifestaciones acerca de la responsabilidad del auditor o la firma de auditoría por el descubrimiento de errores e irregularidades;
- Párrafo en que se describen otros servicios que han de prestarse;
- Honorarios y su facturación; y
- Firma del Socio de Auditoría y del Cliente Contratante.

A manera de ilustración del contenido de una carta arreglo, en el Anexo 4 se presenta un modelo.

## **4.9 CONTROL INTERNO EN EL ÁREA DE INVENTARIOS**

### **4.9.1 Método en el control:**

Existen varios métodos, los más usuales se detallan a continuación:

#### Registro de operaciones a base de efectivo cobrado

Por ser el más sencillo, es el que la mayoría de Firmas de Auditoría adoptan, pero carece de información necesaria para juzgar con razonabilidad los resultados y el progreso de la Firma ya que consiste en registrar los honorarios pactados en el mes en que se facturan o cobran, en tanto que los costos se registran cuando se hacen las erogaciones, no coincidiendo en muchos casos al mismo período.

#### Registro a base de tiempo incurrido o en proceso

Este método requiere de más organización de la administración de la firma, pero es el que se considera como más completo ya que de éste se puede obtener datos que permitan juzgar la situación y desarrollo de la firma. Este sistema se controla a base de horas trabajadas, valuados a precios reales del costo, difiere de los demás sistemas conocidos, sólo en lo que se refiere al control y registro de los trabajos en proceso y a las cuentas por cobrar.

Para llevar un control adecuado de todas las actividades a desarrollar durante la prestación de un servicio de auditoría, es necesario contar con un presupuesto de tiempo, tal y como se describe en el anexo 8.

### **4.9.2 Registro a base de tiempo incurrido o devengado**

#### Informe de tiempo y su proceso

Este informe es una hoja adecuadamente diseñada en la cual el personal profesional (incluyendo socios), anotará por día las horas que trabajó para uno o varios clientes.

Este reporte debe elaborarse quincenalmente e incluirse el nombre del cliente y la clave o código. La clave por cliente facilita la localización y ubicación, es indispensable en aquellos casos en que se use computador para el manejo de este procedimiento. (Ver anexo 9)

El tipo de servicio se anotará en clave, por ejemplo:

–	Auditoría	1
–	Consultoría	2
–	Fiscal	3
–	Contabilidad	4

En cada renglón se anotará un cliente diferente, determinando en la columna de total, el número de horas trabajadas a ese cliente, en esa quincena y multiplicado por la cuota por hora se determinará el importe a cargar a cada cliente por quincena.

#### Valuación de los trabajos en proceso

Los importes totales por cada cliente determinado en el informe de tiempo, serán trasladados a un Resumen de Tiempo Trabajado por Cliente, el cual se muestra en el anexo 10. Adicionalmente, a este mismo resumen se trasladarán los importes de aquellas personas que trabajaron para ese cliente durante la quincena y al final de cada mes, se totaliza los importes trasladados en las dos quincenas para cada cliente.

Si el número de clientes es reducido, la determinación del importe a facturar se realiza en este mismo resumen; en caso contrario, es conveniente elaborar un tabular con varias columnas, una concentración mensual por socio de los importes totales de cada cliente a su cargo.

La hoja de concentración mensual contiene los siguientes aspectos:

- Número y nombre del cliente
- Cuatro columnas para anotar el importe según el área de servicio
- Una columna para el total
- Cuatro columnas para cancelaciones por áreas de servicios
- Una columna para cancelaciones totales
- Una columna para facturación del mes
- Una columna para anotar el importe del trabajo en proceso y que no se ha facturado, o bien importes que se han facturado al cliente por los cuales no se ha trabajado.

Con base a la revisión del socio, esta hoja indicará el importe a facturar al cliente, facilitando la labor para quien maneje la facturación de los mismos.

#### Políticas de cancelaciones o reservas

Cuando se elabora la carta arreglo, también se elabora un programa de trabajo, un presupuesto de horas y su respectivo valor; es posible que el trabajo lleve más tiempo (o menos) del presupuestado y es factible que ya no se pueda facturar al cliente dicho exceso, por lo que será necesario aprobar la cancelación de dicho exceso en los importes trabajados a cada cliente, lo cual se conoce como “writeoff” el cual puede ser planeado o no.

Es conveniente llevar un control de los tiempos no cargables del personal, que permita analizar a la Firma, en qué está invirtiendo el personal el tiempo que no trabaja con los clientes, visualizando de ésta manera, la productividad de cada uno de ellos, elaborando un reporte de utilización.

Este reporte permite analizar el porcentaje de utilización de cada persona por quincena y lo que lleva acumulado hasta esa fecha, así como el importe bruto que ha generado a la Firma y la comparación con el porcentaje de utilización real con el presupuestado al inicio del año.

Resulta de suma importancia este reporte, pues se puede detectar al personal que no está trabajando al ritmo previsto y se pueden tomar medidas correctivas.

Con el objeto de ilustrar el control que se debe llevar sobre el tiempo del personal en el desarrollo de sus actividades, necesarias para la prestación de un servicio de auditoría, en el anexo 11 se detalla un diagrama de flujo de tiempo.

#### **4.10 COSTOS INDIRECTOS DISTRIBUIBLES**

Los costos indirectos distribuibles para la prestación de un servicio de auditoría los constituyen la papelería y útiles consumidos en dicho servicio. (Ver Anexo 12)

En adición, la depreciación del equipo de cómputo utilizado directamente en la prestación del servicio de auditoría, se cataloga como un costo indirecto distribuible.



## CAPÍTULO V

### LA INCIDENCIA FINANCIERA DE UN ADECUADO REGISTRO CONTABLE EN EL ÁREA DE INVENTARIOS, DE ACUERDO CON NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIC 2), DE UNA EMPRESA QUE PRESTA SERVICIOS DE AUDITORÍA (CASO PRÁCTICO)

#### 5.1 EVALUACIÓN DE LA DETERMINACION DE COSTOS

Con el objeto de dar a conocer la forma adecuada de determinar los costos en los que incurre una empresa suministradora de servicios de auditoría al momento de prestar sus servicios, a continuación se detalla el siguiente ejemplo:

La Firma de auditoría Ritchie Blackmore y Asociados, S. C., fue solicitada para enviar una propuesta de servicios de auditoría (acorde al modelo descrito en el Anexo 3), a la compañía Covenant, S. A., ya que la misma requiere la auditoría de sus estados financieros por el período de un año comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2007.

Covenant, S. A., es una compañía comercial que se dedica a la compra-venta de muebles de sala. La administración de la Compañía goza de sana reputación y buen status en el mercado en el cual se desenvuelve.

Los datos más importantes de la propuesta de servicios de auditoría se describen a continuación:

##### **a) Informes a entregar**

Como resultado de la auditoría de los estados financieros de Covenant, S. A. se haría entrega de los siguientes informes:

1. Informes individuales: por el período de doce meses terminado al 31 de diciembre de 2007 sobre los estados financieros de la Compañía en español y quetzales, el cual contendría:
  - Nuestra opinión como auditores independientes
  - Estados financieros básicos
  - Notas a los estados financieros
  
2. Informe sobre las debilidades de la estructura de control interno contable, el cual incluiría las debilidades de control interno de carácter financiero y contable, identificadas durante nuestra auditoría.

**b) Estimación de honorarios**

Se está consciente de que los honorarios son un factor importante en la selección de una firma de auditores. Se manifiesta el más profundo interés en servirlos, por lo que se considera mantener los honorarios en el nivel más razonable el cual asciende a un monto de: Q.138,600 el que ya incluye el 12% de impuesto al Valor Agregado – IVA –. El valor de los servicios profesionales sería facturado de la siguiente manera:

20%	Al inicio de nuestra revisión.
50%	Contra entrega de los informes en borrador.
30%	Contra entrega de los informes finales.

Adicionalmente se estaría facturando otros gastos menores tales como: papelería, impresión de informes, correo, faxes y otros, sobre la base de los valores efectivamente incurridos.

Por medio de la carta arreglo fue confirmado el entendimiento de los convenios efectuados con la Junta Directiva de Covenant, S. A., que comprenden los servicios de auditoría de los estados financieros que se han de prestar a Covenant, S. A., al 31 de

diciembre de 2007 y por los movimientos de actividades y de flujos de efectivo por el período de un año terminado en esa fecha.

Para llegar a determinar los honorarios que se cobrarán, fue necesario realizar una estimación de los costos en los cuales se incurrirán, en especial, el tiempo invertido por el personal que llevará a cabo la auditoría de la Compañía, para lo cual se elaboró un reporte de presupuesto de tiempo el cual se detalla en la página No. 102 de esta Tesis.

Asimismo, se elaboró un reporte de cálculo global de honorarios, el cual sirvió de base para realizar la propuesta económica presentada a la Compañía y se detalla en la página No. 103 de esta Tesis.

La realización del presente trabajo de auditoría se llevó a cabo en el plazo de siete semanas (280 horas) de trabajo con el personal que se detalla a continuación:

- Socio de auditoría
- Gerente de auditoría
- Encargado de auditoría
- Asistente de auditoría

Los reportes de tiempo detallados en el anexo 9 fueron completados por cada uno de las personas que intervinieron en la realización del trabajo de auditoría, para lo cual se trabajaron 40 horas semanales.

Al final del trabajo mensual de auditoría se realizó un resumen de tiempo por cliente, el cual se detalla en la página No. 104 de esta Tesis.

El reporte de los materiales y suministros (papelería y útiles) utilizados en la realización del trabajo de auditoría, se detalla en la página No. 105 de esta Tesis.

Con la información de todos los reportes antes mencionados, se elaboró el reporte de costos por cliente, el cual se detalla en la página No.106 de esta Tesis.

En el reporte de costos por cliente, se concentran todos los costos en los cuales incurrió la Firma para el desarrollo de la auditoría de los estados financieros de la compañía Covenant, S. A., durante marzo y abril de 2008.

Como se mencionó anteriormente, el trabajo de auditoría se realizará en un lapso de tiempo de 7 semanas, por lo que el presente trabajo, al 31 de marzo de 2008, aún se encuentra en proceso.

**c) Registros contables marzo 2008**

Para la realización de los registros contables producto de los costos incurridos en marzo de 2008, por el trabajo de auditoría de la compañía Covenant, S. A., se tomó en consideración que el 20% de los honorarios pactados fue cobrado al inicio del trabajo, el cual es registrado como anticipo sobre servicios y los costos en los cuales se han incurrido hasta el momento, no se registrarán en su totalidad como parte del costo por servicios en el estado de resultados, sino proporcionalmente al porcentaje de honorarios efectivamente cobrados.

Los costos incurridos por los cuales aún no se ha reconocido ningún ingreso, derivado de que aún no se ha terminado el trabajo de auditoría, se consideran como parte del inventario y se registran en el balance general.

A fin de mes se reconocen los ingresos correspondientes al 20% de los honorarios pactados, ya que fueron cobrados al inicio del trabajo de auditoría.

Finalmente se registran costos incurridos por un monto equivalente al 20% de los honorarios recibidos y reconocidos como ingresos, los cuales fueron registrados inicialmente en la cuenta de inventarios, por lo que se hace un cargo al costo por servicios en el estado de resultados y un abono a la cuenta de inventarios en el balance general.

Adicionalmente, se debe realizar un registro contable por los gastos de operación correspondientes al mes respectivo.

A continuación se describen las partidas contables necesarias para el registro de los costos incurridos correspondientes a marzo 2008:

Partida No. 1 10-Marzo-2008

Caja y bancos	Q.27,720.00	
Anticipo sobre ingresos		Q.27,720.00
	-----	-----
Sumas iguales	Q.27,720.00	Q.27,720.00
	=====	=====

Para el registro de la recepción del pago del 20% de los honorarios pactados.

Partida No. 2 31-Marzo-2008

Inventario (trabajo en proceso)	Q.60,000.00	
Sueldos pagados	Q.56,797.00	
Papelería y útiles (gasto)	125.00	
Depreciación equipo de cómputo	243.00	
Gastos varios	2,835.00	
	-----	
Caja y bancos		Q.59,632.00
Inventario de papelería y útiles		125.00
Deprec. Acum. Equipo de cómputo		243.00
	-----	-----
Sumas iguales	Q.60,000.00	Q.60,000.00
	=====	=====

Para el registro en la cuenta de inventarios de los costos incurridos en el mes de marzo de 2008.

Partida No. 3 31-Marzo-2008

Anticipo sobre ingresos	Q.27,720.00	
Ingresos por servicios		Q.24,750.00
IVA por pagar		Q. 2,970.00
	-----	-----
Sumas iguales	Q.27,720.00	Q.27,720.00
	=====	=====

Para el registro del reconocimiento de los ingresos correspondientes al 20% de los honorarios pactados.

Partida No. 4 31-Marzo-2008

Costo por servicios		Q.24,750.00
Sueldos pagados	Q.21,547.00	
Papelería y útiles (gasto)	125.00	
Depreciación equipo de cómputo	243.00	
Gastos varios	2,835.00	
	-----	
Inventario (Trabajo en proceso)		Q.24,750.00
Sueldos pagados	Q.21,547.00	
Papelería y útiles (gasto)	125.00	
Deprec. Equipo de cómputo	243.00	
Gastos varios	2,835.00	
	-----	-----
Sumas iguales	Q.24,750.00	Q.24,750.00
	=====	=====

Registro de los costos incurridos por un monto equivalente al 20% de los honorarios recibidos y reconocidos como ingresos, los cuales fueron registrados inicialmente en la cuenta de inventarios.

Partida No. 5 31-Marzo-2008

Gastos de operación	Q.10,000.00	
Caja y bancos		Q.10,000.00
	-----	-----
Sumas iguales	Q.10,000.00	Q.10,000.00
	=====	=====

Para el registro de los gastos de operación en los cuales se incurrió durante marzo de 2008.

La jurnalización descrita anteriormente, conlleva al adecuado registro de los trabajos en proceso cuyos ingresos no han sido reconocidos, en el rubro de inventarios en el balance general, y no como parte del costo en el estado de resultados, con el objeto de no mostrar un resultado irreal a un período determinado.

Con el propósito de ilustrar el adecuado registro de los ingresos reconocidos y los costos incurridos que equivalen a los ingresos mencionados, durante marzo de 2008, en la cuenta de costos por servicios, a continuación se detalla dicho efecto en el estado de resultados:

**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S. C.**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
**POR EL PERÍODO COMPRENDIDO**  
**DEL 1 AL 31 DE MARZO DE 2008**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

Ingresos por servicios		Q.24,750.00
		-----
Costo por servicios		(24,750.00)
		-----
Sueldos pagados	Q.21,547.00	
Papelería y útiles (gasto)	125.00	
Depreciación equipo de cómputo	243.00	
Gastos varios	2,835.00	
	-----	
Ganancia bruta		-
		-----
Gastos de operación		(10,000.00)
		-----
Pérdida neta		Q.(10,000.00)
		=====

La pérdida neta corresponde únicamente a los gastos de operación incurridos durante marzo de 2008 y no existe un margen bruto debido a que los costos registrados equivalen al monto de ingresos reconocidos, esto con el objeto de no presentar los costos de ingresos aún no reconocidos, por encontrarse en proceso el trabajo de auditoría, y como consecuencia, no se registraron todos los costos que se encuentran en la cuenta de inventario del balance general. Con el propósito de ilustrar el adecuado registro de los trabajos en proceso en el rubro de inventarios, a continuación se detalla dicho efecto en el balance general:



**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S. C.**  
**BALANCE GENERAL**  
**AL 31 DE MARZO DE 2008**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

**ACTIVO**

Activo No Corriente		Q. 49,757.00
		-----
Activos fijos	Q.50,000.00	
Depreciación acumulada	(243.00)	
		-----
Valor neto	49,757.00	
		-----
Activo Corriente		65,243.00
		-----
Caja y bancos	Q.29,118.00	
Inventario (trabajo en proceso)	35,250.00	
Sueldos pagados	Q.35,250.00	
		-----
Inventario papelería y útiles	875.00	
		-----
<b>TOTAL DEL ACTIVO</b>		Q.115,000.00
		=====

**PATRIMONIO NETO Y PASIVOS**

Patrimonio Neto		
Patrimonio		Q. 50,000.00
Utilidades acumuladas		59,030.00
Utilidades del período		(10,000.00)
		-----
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO</b>		Q. 99,030.00
		=====

## PASIVO

Pasivo Corriente		Q. 15,970.00
		-----
Proveedores	Q.13,000.00	
IVA por pagar	2,970.00	
Anticipo sobre ingresos	0.00	
	-----	
<b>TOTAL PASIVO</b>		Q. 15,970.00
		-----
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVOS</b>		Q.115,000.00
		=====

En el rubro de activos fijos se encuentra registrado el equipo de cómputo al cual se le restó la depreciación acumulada respectiva de Q.243.00.

En el rubro de caja y bancos ya se encuentran los Q.27,720.00 equivalentes al 20% de los honorarios pactados, los cuales fueron cobrados al inicio del trabajo de auditoría.

En el rubro del inventario en proceso se registra únicamente los costos incurridos por los cuales no se ha reconocido aún el ingreso respectivo. Se registraron al inicio Q.60,000.00 de los cuales Q.24,750 fueron registrados como costos por servicios en el estado de resultados por lo que al final del mes el rubro de inventarios muestra un saldo de Q.35,250.00.

En la sección del patrimonio se registra la pérdida del período por Q.10,000.00, la cual corresponde a los gastos de operación.

En la sección de los pasivos se registra el Impuesto al Valor Agregado –IVA– que corresponde al 20% cobrado de los honorarios pactados, por valor de Q.2,970.00

El rubro de Anticipo sobre ingresos posee un valor de cero (0.00) debido a que el monto total de dicho rubro fue reconocido como ingreso en el período corriente.

Si por el contrario, no se registran los trabajos en proceso en el rubro de inventarios, es decir, que todos los costos incurridos se registren en el rubro de costos por servicios, el efecto en el estado de resultados y el balance general, sería el siguiente:

**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S. C.**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
**POR EL PERÍODO COMPRENDIDO**  
**DEL 1 AL 31 DE MARZO DE 2008**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

Ingresos por servicios		Q. 24,750.00
		-----
Costo por servicios		(60,000.00)
		-----
Sueldos pagados	Q. 56,797	
Papelería y útiles (gasto)	125.00	
Depreciación equipo de cómputo	243.00	
Gastos varios	2,835.00	
	-----	
Pérdida bruta		Q.(35,250.00)
		-----
Gastos de operación		Q.(10,000.00)
		-----
Pérdida neta		Q.(45,250.00)
		=====

**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S. C.**  
**BALANCE GENERAL**  
**AL 31 DE MARZO DE 2008**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

**ACTIVO**

Activo No Corriente		Q. 49,757.00
		-----
Activos fijos	Q.50,000.00	
Depreciación acumulada	(243.00)	
		-----
Valor neto	Q.49,757.00	
		-----
Activo Corriente		Q.29,993.00
		-----
Caja y bancos	Q.29,118.00	
Inventario (trabajo en proceso)	0.00	
Sueldos pagados	Q.0.00	
		-----
Inventario papelería y útiles	875.00	
		-----
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>Q.79,750.00</b>
		=====

**PATRIMONIO NETO Y PASIVOS**

Patrimonio Neto		
Patrimonio		Q.50,000.00
Utilidades acumuladas		59,030.00
Utilidades del período		(45,250.00)
		-----
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO</b>		<b>Q.63,780.00</b>
		=====

## PASIVO

Pasivo Corriente		Q. 15,970.00
		-----
Proveedores	Q.13,000.00	
IVA por pagar	2,970.00	
Anticipo sobre ingresos	0.00	
	-----	
<b>TOTAL PASIVO</b>		Q.15,970.00
		-----
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVOS</b>		Q.79,750.00
		=====

La pérdida neta del período es irreal, la cual es producto del registro en el rubro de costo por servicios del estado de resultados, de los costos incurridos en marzo de 2008, por los cuales no se ha reconocido el ingreso respectivo.

### d) Registros contables abril 2008

Durante abril de 2008 se realiza la elaboración de informes y trabajo final de auditoría. Al momento de emitir los informes de auditoría finales, se reconocen los ingresos correspondientes por el trabajo realizado. Los registros contables a realizar, en abril de 2008, son los siguientes:

#### Partida No. 1 10-Abril-2008

Caja y bancos	Q.69,300.00	
Anticipo sobre ingresos		Q.69,300.00
	-----	-----
Sumas iguales	Q.69,300.00	Q.69,300.00
	=====	=====

Para el registro de la recepción del pago del 50% de los honorarios pactados.

Partida No. 2 30-Abril-2008

Inventario (trabajo en proceso)	Q.45,000.00	
Sueldos pagados	Q.42,598.00	
Papelería y útiles (gasto)	94.00	
Depreciación equipo de cómputo	182.00	
Gastos varios	2,126.00	
	-----	
Caja y bancos		Q.44,724.00
Inventario de papelería y útiles		94.00
Deprec. Acum. Equipo de cómputo		182.00
	-----	-----
Sumas iguales	Q.45,000.00	Q.45,000.00
	=====	=====

Para el registro en la cuenta de inventarios de los costos incurridos en el mes de abril de 2008.

Partida No. 3 30-Abril-2008

Gastos de operación	Q.7,500.00	
Caja y bancos		Q.7,500.00
	-----	-----
Sumas iguales	Q.7,500.00	Q.7,500.00
	=====	=====

Para el registro de los gastos de operación en los cuales se incurrió durante abril de 2008.

Partida No. 4 30-Abril-2008

Caja y bancos	Q.41,580.00	
Anticipo sobre ingresos		Q.41,580.00
	-----	-----
Sumas iguales	Q.41,580.00	Q.41,580.00
	=====	=====

Para el registro de la recepción del pago final del 30% de los honorarios pactados.

Partida No. 5 30-Abril-2008

Anticipo sobre ingresos	Q.110,880.00	
Ingresos por servicios		Q. 99,000.00
IVA por pagar		Q. 11,880.00
	-----	-----
Sumas iguales	Q.110,880.00	Q.110,880.00
	=====	=====

Para el registro del reconocimiento de los ingresos correspondientes al 80% de los honorarios pactados.

Partida No. 6 31-Marzo-2008

Costo por servicios		Q.80,250.00
Sueldos pagados	Q.77,848.00	
Papelería y útiles (gasto)	94.00	
Depreciación equipo de cómputo	182.00	
Gastos varios	2,126.00	
	-----	
Inventario (Trabajo en proceso)		Q.80,250.00
Sueldos pagados	Q.77,848.00	
Papelería y útiles (gasto)	94.00	
Deprec. Equipo de cómputo	182.00	
Gastos varios	2,126.00	
	-----	-----
Sumas iguales	Q.80,250.00	Q.80,250.00
	=====	=====

Registro de los costos incurridos por un monto equivalente al 80% restante de los honorarios recibidos y reconocidos como ingresos, los cuales fueron registrados inicialmente en la cuenta de inventarios.

Con el propósito de ilustrar el adecuado registro de los ingresos reconocidos y los costos incurridos correspondientes a abril de 2008, en la cuenta de costos por servicios, a continuación se detalla dicho efecto en el estado de resultados:

**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S. C.**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
**POR EL PERÍODO COMPRENDIDO**  
**DEL 1 AL 30 DE ABRIL DE 2008**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

Ingresos por servicios		Q. 99,000.00
		-----
Costo por servicios		Q.(80,250.00)
		-----
Sueldos pagados	Q.77,848.00	
Papelería y útiles (gasto)	94.00	
Depreciación equipo de cómputo	182.00	
Gastos varios	2,126.00	
	-----	
Ganancia bruta		18,750.00
		-----
Gastos de operación		(7,500.00)
		-----
Ganancia neta		Q. 11,250.00
		=====

La ganancia bruta mostrada en el estado de resultados, al 30 de abril de 2008, es producto del registro de los ingresos de los honorarios pactados en su totalidad, así también, el total de los costos en los cuales se incurrió para la realización del trabajo de auditoría.



**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S. C.**  
**BALANCE GENERAL**  
**AL 30 DE ABRIL DE 2008**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

**ACTIVO**

Activo No Corriente		Q. 49,575.00
		-----
Activos fijos	Q.50,000.00	
Depreciación acumulada	(425.00)	
		-----
Valor neto	Q.49,575.00	
		-----
Activo Corriente		Q.85,585.00
		-----
Caja y bancos	Q.84,804	
Inventario (trabajo en proceso)	0.00	
Sueldos pagados	Q.0.00	
		-----
Inventario papelería y útiles	781.00	
		-----
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>Q.135,160.00</b>
		=====

**PATRIMONIO NETO Y PASIVOS**

Patrimonio Neto		
Patrimonio		Q.50,000.00
Utilidades acumuladas		49,030.00
Utilidades del período		11,250.00
		-----
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO</b>		<b>Q.110,280.00</b>
		=====

## PASIVO

Pasivo Corriente		Q. 24,880.00
		-----
Proveedores	Q.13,000.00	
IVA por pagar	11,880.00	
Anticipo sobre ingresos	0.00	
	-----	
<b>TOTAL PASIVO</b>		Q.24,880.00
		-----
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVOS</b>		Q,135,160.00
		=====

En el rubro de activos fijos se encuentra registrado el equipo de cómputo al cual se le restó la depreciación acumulada respectiva de Q.243.00 de marzo y Q.182.00 de abril 2008.

En el rubro de caja y bancos ya se encuentran los Q.110,880.00 equivalentes al 80% restante de los honorarios pactados, los cuales fueron cobrados durante abril 2008.

En el rubro del inventario en proceso se registra únicamente los costos incurridos por los cuales no se ha reconocido aún el ingreso respectivo. En consecuencia, al final de abril 2008 el saldo del rubro de inventarios es cero (0.00) debido a que todos los ingresos fueron reconocidos, así como todos los costos incurridos.

En la sección del patrimonio se registra la ganancia neta del período por Q.11,250.00, la cual se deduce de restar a la ganancia bruta de Q.18,750.00, los costos de operación de Q.7,500.00 correspondientes a abril 2008.

En la sección de los pasivos se registra el Impuesto al Valor Agregado –IVA– que corresponde al 80% restante de los honorarios pactados, por valor de Q.11,880.00.

El rubro de Anticipo sobre ingresos posee un valor de cero (0.00) debido a que el monto total de dicho rubro fue reconocido como ingreso en el período corriente.

El caso práctico anterior, demuestra que el adecuado registro contable de acuerdo con la normativa descrita en la NIC 2, en el área de inventarios, de una empresa que presta servicios de auditoría, refleja la situación real de los resultados de la misma en un período determinado y evita la obtención de un resultado irreal como consecuencia del registro de costos de servicios cuyos ingresos no han sido reconocidos, en el rubro de costos por servicio y no en el rubro de inventarios.

Si por el contrario, no se registran los trabajos en proceso en forma mensual, en el rubro de inventarios, el efecto final, al completar el trabajo de auditoría en el estado de resultados y el balance general, es el siguiente:

**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S. C.**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
**POR EL PERÍODO COMPRENDIDO**  
**DEL 1 AL 30 DE ABRIL DE 2008**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

Ingresos por servicios		Q. 99,000.00
		-----
Costo por servicios		(45,000.00)
		-----
Sueldos pagados	Q.42,598.00	
Papelería y útiles (gasto)	94.00	
Depreciación equipo de cómputo	182.00	
Gastos varios	2,126.00	
	-----	
Ganancia bruta		54,000.00
		-----
Gastos de operación		(7,500.00)
		-----
Ganancia neta		Q. 46,500.00
		=====

La ganancia bruta mostrada en el estado de resultados, al 30 de abril de 2008, NO es real ya que es producto del registro de los ingresos de los honorarios pactados en su totalidad, pero únicamente, se registran los costos incurridos de abril 2008, necesarios para la realización del trabajo de auditoría.

**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S. C.**  
**BALANCE GENERAL**  
**AL 30 DE ABRIL DE 2008**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

**ACTIVO**

Activo No Corriente		Q. 49,575.00
		-----
Activos fijos	Q.50,000.00	
Depreciación acumulada	(425.00)	
	-----	
Valor neto	Q.49,575.00	
	-----	
 Activo Corriente		 85,585.00
		-----
Caja y bancos	Q.84,804	
Inventario (trabajo en proceso)	0.00	
Sueldos pagados	Q.Q.0.00	
	-----	
Inventario papelería y útiles	781.00	
	-----	
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>Q.135,160.00</b>
		=====

## PATRIMONIO NETO Y PASIVOS

### Patrimonio Neto

Patrimonio	Q.50,000.00
Utilidades acumuladas	13,780.00
Utilidades del período	46,500.00

**TOTAL PATRIMONIO NETO** Q.110,280.00  
=====

### PASIVO

Pasivo Corriente Q. 24,880.00  
-----

Proveedores	Q.13,000.00
IVA por pagar	11,880.00
Anticipo sobre ingresos	0.00

**TOTAL PASIVO** Q. 24,880.00  
-----

**TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVOS** Q.135,160.00  
=====

Al contrario del mes anterior, la ganancia neta obtenida es irreal, la cual es producto del registro en el costo por servicios, de los costos incurridos únicamente en abril de 2008.

El inadecuado registro, mostrado anteriormente, conlleva a no poseer información financiera actualizada y con saldos reales, la cual es necesaria, para la toma de decisiones de la administración de la empresa.

**RICHE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S.C.**  
**PRESUPUESTO DE TIEMPO Y HONORARIOS**

CLIENTE: COVENANT S.A.  
 PERÍODO O EJERCICIO TERMINADO: 31/12/2007

	Actividades	Socio	Gerente	Senior Auditoría	Asistente Auditoría	Tiempo Presup.	Tiempo Real	Variación
(a)	<b>Planificación preliminar:</b>							
	Presupuesto de tiempo y honorarios	1	1	1		3	3	-
	Procedimientos preliminares			2		2	2	-
	Procedimientos analíticos			2		2	2	-
	Entrevista preliminar con el cliente			1		1	1	-
(a)	<b>Desarrollo de la planificación:</b>							
	Carta arreglo	1	1			2	2	-
	Descripción del cliente / Conocimiento del negocio			4		4	4	-
	Desarrollar la planificación			3		3	3	-
	Revisión preliminar de proceso de cómputo			3		3	3	-
	Revisión de los ciclos significativos			10		10	10	-
	Determinación de materialidad			1		1	1	-
	Evaluación general del riesgo inherente		1	2		3	3	-
	Evaluación del riesgo de control de aseveraciones críticas	8	8	8		24	24	-
	Utilización de herramientas computarizadas			1		1	1	-
	Memorándum de planificación			5		5	5	-
	Consideraciones de independencia			1		1	1	-
	Adaptación de programas de cómputo por cada ciclo			4		4	4	-
(b)	<b>Ejecución del trabajo:</b>							
	Reunión con el personal para ejecución del trabajo			1		1	1	-
	Actualización de archivo permanente			3		3	3	-
	Preparación de la circularización				5	5	5	-
	Transacciones con partes relacionadas o inusuales				5	5	5	-
	Ciclo de efectivo en caja y bancos				6	6	6	-
	Ciclo de ventas y cuentas por cobrar			7	10	17	17	-
	Ciclo de compras de inventarios y fabricación			6	10	16	16	-
	Inventario físico de mercancías			6	8	14	14	-
	Ciclo inversiones permanentes				2	2	2	-
	Ciclo bienes de capital				14	14	14	-
	Ciclo otros activos				6	6	6	-
	Ciclo deuda financiera			3	5	8	8	-
	Ciclo financiamiento			3		3	3	-
	Ciclo compensación de empleados				10	10	10	-
	Ciclo gastos operativos				12	12	12	-
	Ciclo impuesto sobre la renta		2		3	5	5	-
	Procedimientos analíticos de fin de año			1		1	1	-
(c)	<b>Conclusión y revisión:</b>							
	Revisión impositiva		8		2	10	10	-
	Revisión de eventos subsecuentes				10	10	10	-
	Resumen de asuntos importantes y diferencia de auditoría				3	3	3	-
	Carta de representación				3	3	3	-
	Asientos de ajustes				2	2	2	-
	Checklist de termino / cédula sumaria				2	2	2	-
	Revisión / encargado / gerente / socio	4	4		8	16	16	-
	Consideraciones para futuras auditorías	1	1			2	2	-
(d)	<b>Informes:</b>							
	Preparación de estados financieros	2	3	5		10	10	-
	Carta de gerencia y otros reportes	1	1	8		10	10	-
	Determinación de puntos a mantener	1	1			2	2	-
	Reunión de cierre con cliente	1	1	3		5	5	-
	Evaluación de staff	1	1	2		4	4	-
	Revisión de calidad y de socio independiente	2	2			4	4	-
	<b>Totales</b>	<b>23</b>	<b>35</b>	<b>96</b>	<b>126</b>	<b>280</b>	<b>280</b>	<b>-</b>
	Porcentaje	8.21%	12.50%	34.29%	45.00%	100.00%	100.00%	-
	Tarifa por hora (Q)	700	500	300	100			-
	Valor total Q	16,100	17,500	28,800	12,600	75,000		-

**RESUMEN**

Etapas del proceso de auditoría	Presupuesto		Real		Variación	
	Presupuesto	Porcentaje	Real	Variación	Porcentaje	
(a) Planificación	69	25%	69	0	0%	
(b) Ejecución del trabajo	128	46%	128	0	0%	
(c) Conclusión y revisión	48	17%	48	0	0%	
(d) Informes	35	13%	35	0	0%	
<b>Total</b>	<b>280</b>	<b>100%</b>	<b>280</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	

**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S.C.**  
**DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA**

**CÁLCULO GLOBAL DE HONORARIOS**

Hecho por:	
Fecha:	
Revisado por:	
Fecha:	

CLIENTE NO. COV-FB-01

NOMBRE COVENANT, S. A.

PERSONAL ASIGNADO	MES	HORAS	VALOR HORA	TOTAL	20% GASTOS SUELDOS	20% OTROS GASTOS	25% MARGEN GANANCIA	VALOR NETO FACTURA	12% IVA	TOTAL FACTURA
<b>Lic. Fernando Blackmore (Socio)</b>	mar-08	23	Q700	16,100	Q3,220	Q3,220	Q4,025	Q26,565	Q3,188	Q29,753
<b>Lic. José Castillo (Gerente)</b>	mar-08	35	500	17,500	3,500	3,500	4,375	28,875	3,465	32,340
<b>Lic. Adrián Méndez (Encargado)</b>	mar-08	96	300	28,800	5,760	5,760	7,200	47,520	5,702	53,222
<b>Oscar García (Asistente)</b>	mar-08	126	100	12,600	2,520	2,520	3,150	20,790	2,495	23,285
<b>TOTAL</b>		280	Q1,600	<b>75,000</b>	<b>15,000</b>	<b>Q15,000</b>	Q18,750	Q123,750	Q14,850	Q138,600
				<b>Costos totales de Q 105,000</b>						

El costo de la hora trabajada corresponde al 50% del honorario por hora cobrado

El valor del aguinaldo y bono 14, corresponde al valor de un sueldo dividido el No. de horas trabajadas al año, multiplicado por el No. de horas trabajadas por cada cliente

El valor de la bonificación ley se calcula dividiendo Q 250 dentro de las 160 horas efectivas que se trabajan al mes

Para efectos de los cálculos realizados se estima que se incurren en 2,000 horas trabajadas al año

Para efectos de los cálculos realizados, se estima que se incurren en 160 horas trabajadas al mes

El margen de ganancia corresponde al 25% sobre el valor total de las horas hombre incurridas

**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S.C.**  
**DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA**

**RESUMEN DE TIEMPO POR CLIENTE**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

CLIENTE NO. COV-FB-01 NOMBRE COVENANT, S. A.

PERSONAL ASIGNADO	MES	HORAS	VALOR HORA	SUBTOTAL	BONIF.	AGUINALDO	BONO 14	IMPUESTOS	TOTAL
Lic. Fernando Blackmore (Socio)	mar-08	12	Q350	Q4,200	Q19	Q336	Q336	Q420	Q5,311
Lic. José Castillo (Gerente)	mar-08	25	250	6,250	39	500	500	625	7,914
Lic. Adrián Méndez (Encargado)	mar-08	76	150	11,400	119	1,900	1,900	1,140	16,459
Oscar García (Asistente)	mar-08	100	50	5,000	156	7,600	7,600	500	20,856
Milvia Andrade (secretaria)	mar-08	30	50	1,500	47	2,280	2,280	150	6,257
<b>TOTAL</b>		<b>243</b>	<b>Q850</b>	<b>Q28,350</b>	<b>Q380</b>	<b>Q12,616</b>	<b>Q12,616</b>	<b>Q2,835</b>	<b>Q56,797</b>

El valor de la hora trabajada corresponde al 50% del honorario por hora cobrado

El valor del aguinaldo y bono 14 corresponde al valor de un sueldo dividido el No. de horas trabajadas al año, multiplicado por el No. de horas trabajadas por cada cliente

El valor de los impuestos en que se incurren por concepto de sueldos es un porcentaje fijo que equivale al 10% del valor de la hora hombre

El valor de la bonificación ley se calcula dividiendo Q 250 dentro de las 160 horas efectivas que se trabajan al mes.

Para efectos de cálculo se estima que se incurren en 2,000 horas trabajadas al año.

Para efectos de cálculo se estima que se incurren en 160 horas trabajadas al mes



**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S.C.  
DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA**

**SOLICITUD DE PAPELERÍA**

Hecho por:	
Fecha:	
Revisado por:	
Fecha	

**SOLICITANTE:** Adrian Méndez

**Cliente:** COVENANT, S. A.

PAPELERÍA	CANTIDAD	CANTIDAD	CANTIDAD	COSTO	TOTAL
ARANDELAS PARA PAPEL (caja)	1	-	-	4.50	Q4.50
ATACHES	3	-	-	0.50	1.50
BLOCK CARTA CON LINEAS	1	-	-	4.50	4.50
BORRADOR DE PASTILLA	1	-	-	3.00	3.00
CARTAPACIO	-	-	-	-	-
CRAYÓN ROJO	1	-	-	5.00	5.00
HOJAS BOND CARTA	85	-	-	0.10	8.50
FOLDERS CARTA	2	-	-	1.25	2.50
FOLDERS OFICIO	1	-	-	1.50	1.50
HOJAS 7 COLUMNAS	7	-	-	2.00	14.00
HOJAS 14 COLUMNAS	15	-	-	3.00	45.00
LAPICEROS	2	-	-	4.00	8.00
LAPICES	-	-	-	-	-
CORRECTOR	-	-	-	-	-
CD' REGRABABLES	1	-	-	8.00	8.00
HOLE PUNCH	-	-	-	-	-
MINAS	1	-	-	5.50	5.50
PRITT	1	-	-	6.00	6.00
REGLA	1	-	-	3.50	3.50
SACAPUNTA	1	-	-	4.00	4.00
<b>TOTAL</b>	124	-	-	-	Q125.00

**FECHA**

GUATEMALA 2 DE MARZO DE 2008

**AUTORIZACIÓN (ÚNICAMENTE DE GERENTE)**

JOSÉ CASTILLO

La papelería se encuentra valuada a un costo promedio.

**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S.C.**  
**DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA**

**RESUMEN DE COSTOS POR CLIENTE**

CLIENTE NO. COV-FB-01

NOMBRE COVENANT, S. A.

PERSONAL ASIGNADO	MES	SUELDOS	PAPELERÍA	OTROS	DEPRECIACIÓN CÓMPUTO	COSTOS MARZO 2008	COSTOS ABRIL 2008	TOTAL
Lic. Fernando Blackmore (Socio)	mar-08	5,311	-	420	12	5,743	4,307	10,050
Lic. José Castillo (Gerente)	mar-08	7,914	-	625	25	8,564	6,423	14,987
Lic. Adrián Méndez (Encargado)	mar-08	16,459	125	1,140	76	17,800	13,350	31,150
Oscar García (Asistente)	mar-08	20,856	-	500	100	21,456	16,092	37,548
Milvia Andrade (Secretaria)	mar-08	6,257	-	150	30	6,437	4,828	11,265
<b>TOTAL</b>		56,797	125	2,835	243	<b>60,000</b>	<b>45,000</b>	<b>105,000</b>

El valor total de la papelería fue cargado al encargado de auditoría debido a que él solicitó el total de papelería utilizada para este cliente en marzo de 2008

El rubro de "Otros Gastos" incluye gastos indirectos distribuibles menores

El valor de "Otros Gastos" en que se incurren, es un porcentaje fijo que equivale al 10% del valor de la hora hombre

El equipo de cómputo se le estima una vida útil de 5 años (10,000 horas de uso), cuyo costo original es de Q 10,000. (Q 10,000/ 10,000 horas= Q 1 por hora)

El valor de depreciación del equipo de cómputo utilizado en la realización del trabajo de auditoría, corresponde a Q 1 por cada hora efectiva trabajada

Los costos de marzo corresponden a 4 semanas de trabajo de 40 horas cada una

Los costos de abril corresponden a 3 semanas de trabajo de 40 horas cada una

## **CONCLUSIONES**

1. Para el ejercicio de la profesión de contaduría pública, ya sea en forma individual o por medio de una sociedad, se deben cumplir con una serie de trámites y gestiones ante diferentes dependencias del Estado y otras, para dar cumplimiento a las principales obligaciones relacionadas con el registro, inscripción y autorizaciones para el ejercicio de la profesión.
2. El elemento del costo de mayor representación en un inventario de una empresa prestadora de servicios, es la mano de obra, aunque históricamente sea éste el segundo elemento del costo. Esto es porque la correcta administración y control de la mano de obra, determina en forma significativa, el costo final del servicio que la empresa presta. Comprende todos los salarios y costos correspondientes, pagados a personas participantes en la prestación del servicio de forma directa, y la herramienta a utilizar para la determinación de tales costos, serán los reportes de tiempo invertido por cada uno de los participantes en la prestación del servicio.
3. El costo del inventario de una empresa que presta servicios de auditoría 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 indirectos relacionados, 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.
4. El adecuado registro contable de acuerdo con la normativa descrita en la NIC 2, en el área de inventarios, de una empresa que presta servicios de auditoría, refleja la situación real de los resultados de la misma en un período determinado y evita la obtención de un resultado irreal como consecuencia del registro de costos de servicios cuyos ingresos no han sido reconocidos, en el rubro de costos por servicio y no en el rubro de inventarios.

## **RECOMENDACIONES**

1. Para ser un ejemplo ante la comunidad de negocios, sobre el adecuado cumplimiento de las diferentes obligaciones legales y fiscales se recomienda que los profesionales de la contaduría pública cumplan estrictamente con todos los trámites de registro, inscripción y autorizaciones ante diferentes dependencias del Estado y otras, elaborando para el efecto una lista de obligaciones que le permitan asegurarse del fiel cumplimiento de las leyes.
2. Se sugiere la elaboración de reportes de tiempo, controles de actividades, así como la implementación de un control interno en donde se refleje el tiempo efectivo de trabajo, aplicado a tareas específicas, debe ser considerado por la Administración de cualquier empresa que se dedica a la prestación de servicios, como esencial para la recolección y preparación del registro de su inventario, por lo que se hace necesario que la misma se encuentre constantemente en supervisión de la forma en que operan sus controles de tiempo y como éstos aportan la información necesaria.
3. Al momento de implementar un control sobre el tiempo que el personal que presta el servicio de forma directa al cliente, se recomienda considerar que el costo por el tiempo incurrido por aquellas personas que se dedican a la Administración, aunque es importante controlarlo, no se debe de incluir dentro del costo de inventario, por tal motivo, es necesario mantener una estricta supervisión en este aspecto, para que los responsables de los registros contables, no lo incluyan como parte de inventario, sino en el área de gastos de Administración.
4. Considerando la importancia que el registro adecuado del inventario tiene para la presentación de los estados financieros de cualquier compañía, se recomienda que la Administración de éstas, realice evaluaciones periódicas a los procedimientos implementados como parte del control interno, para la obtención, tratamiento y registro de su inventario, y para el caso de una Firma de Auditoría, es imprescindible que como parte de la elaboración de su contabilidad, establezca las políticas necesarias, para cumplir con la Normativa Internacional de Contabilidad vigente.

## **BIBLIOGRAFÍA**

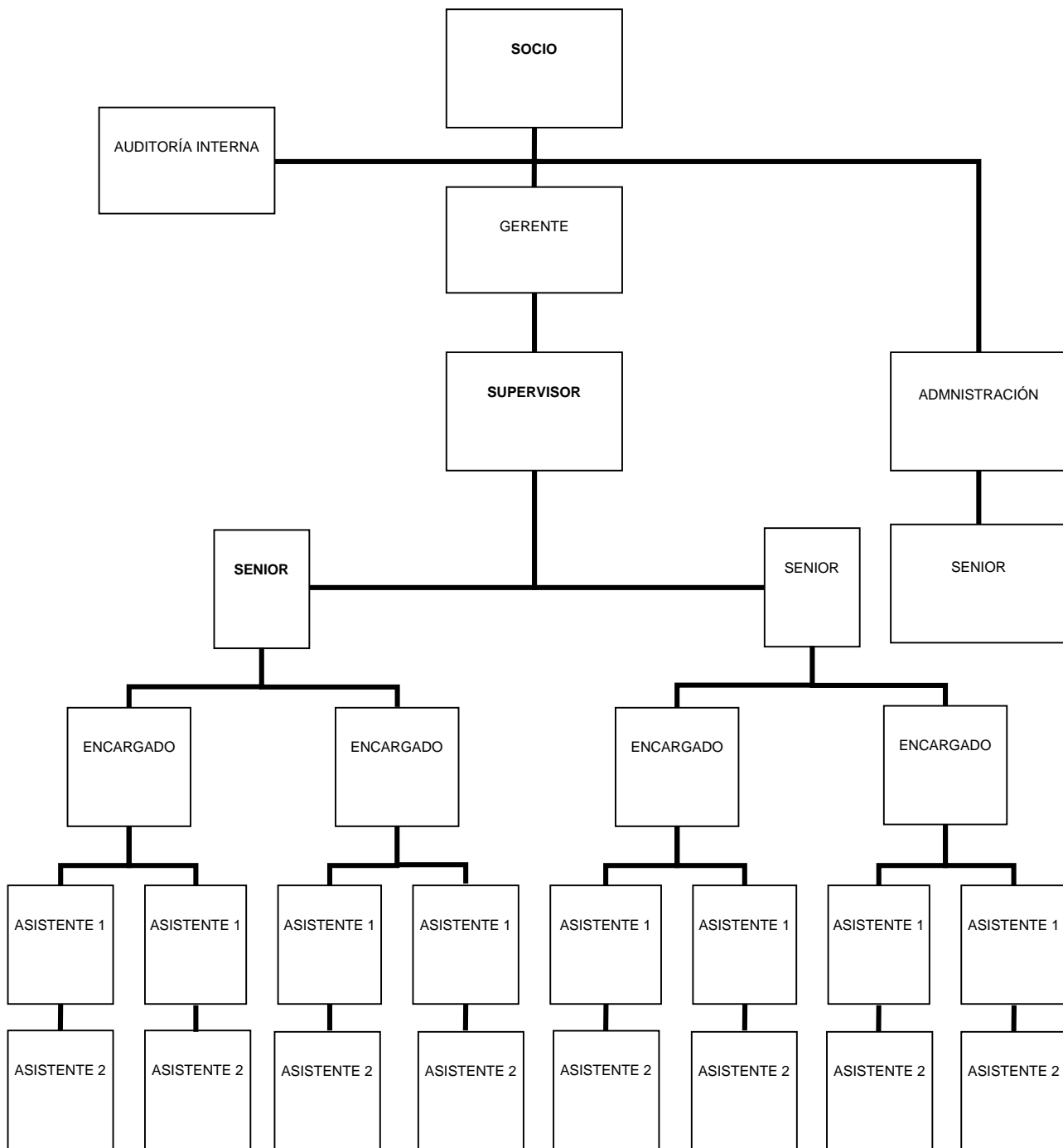
1. ARENS, A.A. y LOEBBECKE, J.K.: Auditoría. Un enfoque integral. Prentice Hall Hispanoamericana, S.A., México, 1996. 585 páginas
2. LATTUCA, ANTONIO; MORA, CAYETANO y otros: "Manual de Auditoría". Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Segunda Edición. Buenos Aires, Junio 1991. 322 páginas
3. LETICIA FERRANDO ALONSO, PABLO LAMORÚ TORRES, LINO TÉLLEZ SÁNCHEZ: Instituto de Auditores Intern2o de la República Dominicana, 1991. 30 páginas
4. CÓDIGO DE COMERCIO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. Decreto No. 2-70 del Congreso de la República de Guatemala. Ayala Jiménez Editores Guatemala, 1988.
5. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Decreto No. 26-92 del Congreso de la República de Guatemala. Ediciones Legales Comercio e Industria. Guatemala 1992.
6. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Decreto Ley No. 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. Ediciones Legales Comercio e Industria. Guatemala 1992.
7. LEY DEL IMPUESTO DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES FISCALES. Decreto No. 35-2001 del Congreso de la República de Guatemala. Ediciones Legales Comercio e Industria. Guatemala, 2002.
8. CÓDIGO DE TRABAJO. Decreto 1441 del Congreso de la República de Guatemala. Ediciones Legales Comercio e Industria. Guatemala, 2004.

9. LEY ORGÁNICA Y PRINCIPALES REGLAMENTOS DEL INSTITUTO GUATEMALTECO DE SEGURIDAD SOCIAL –IGSS–. Ediciones Legales Comercio e Industria. Guatemala, 2006.
10. ERIC L. KOHLER. DICCIONARIO PARA CONTADORES. Unión Tipográfica Editorial Hispano–Americana, México 2006. 535 páginas.
11. RAMÍREZ SÁNCHEZ, GERARDO. Analogía de los costos. México. 1996. 304 páginas.
12. NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA –NIIF–. Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). 2007. 1,282 páginas.
13. RICHARD I. LEVIN AND CHARLES A KIRKPATRICK. Enfoques cuantitativos a la administración. Modelos de Inventarios 1. 2002. 384 páginas.
14. ZUÑIGA GONZÁLEZ, ISRAEL. Administración de inventarios. México. 1998. 302 páginas
15. ROBERT W. JOHNSON. Administración Financiera. Administración de Inventarios. Editorial OMEBA 1993. 244 Páginas.
16. COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES DE GUATEMALA. Acuerdo para Adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera. Publicación Prensa Libre. 19 de diciembre de 2007. 2 páginas.
17. DOUGLAS R. EMERY. Fundamentos de Administración Financiera. Universidad de Missouri, Columbia, USA. Edición 2004. 694 páginas.
18. VERA TAPIA, IVETTE. Métodos para aplicaciones y controles en el área de inventarios. México. 1977. 192 páginas.
19. UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA. Facultad de Ciencias Económicas. Textos Administrativos No. 5. La Organización su Concepto e Importancia. Guatemala, 1998.

20. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS. Manual para Estructurar y Organizar Pequeñas y Medianas Firmas de Contadores Públicos. A.C. Reséndiz Editores. México, junio 1989.
21. FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES PÚBLICOS. Código de Ética para contadores profesionales. New York, USA. Versión inglés-español junio 2005. 157 páginas.
22. José Carlos Tezó Escobar. Estructura y Organización de una Firma de Auditores y Contadores Públicos. Tesis de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala, febrero de 1991. 132 páginas.

# ANEXO 1

## ESTRUCTURA DE UNA EMPRESA QUE PRESTA SERVICIOS DE AUDITORÍA

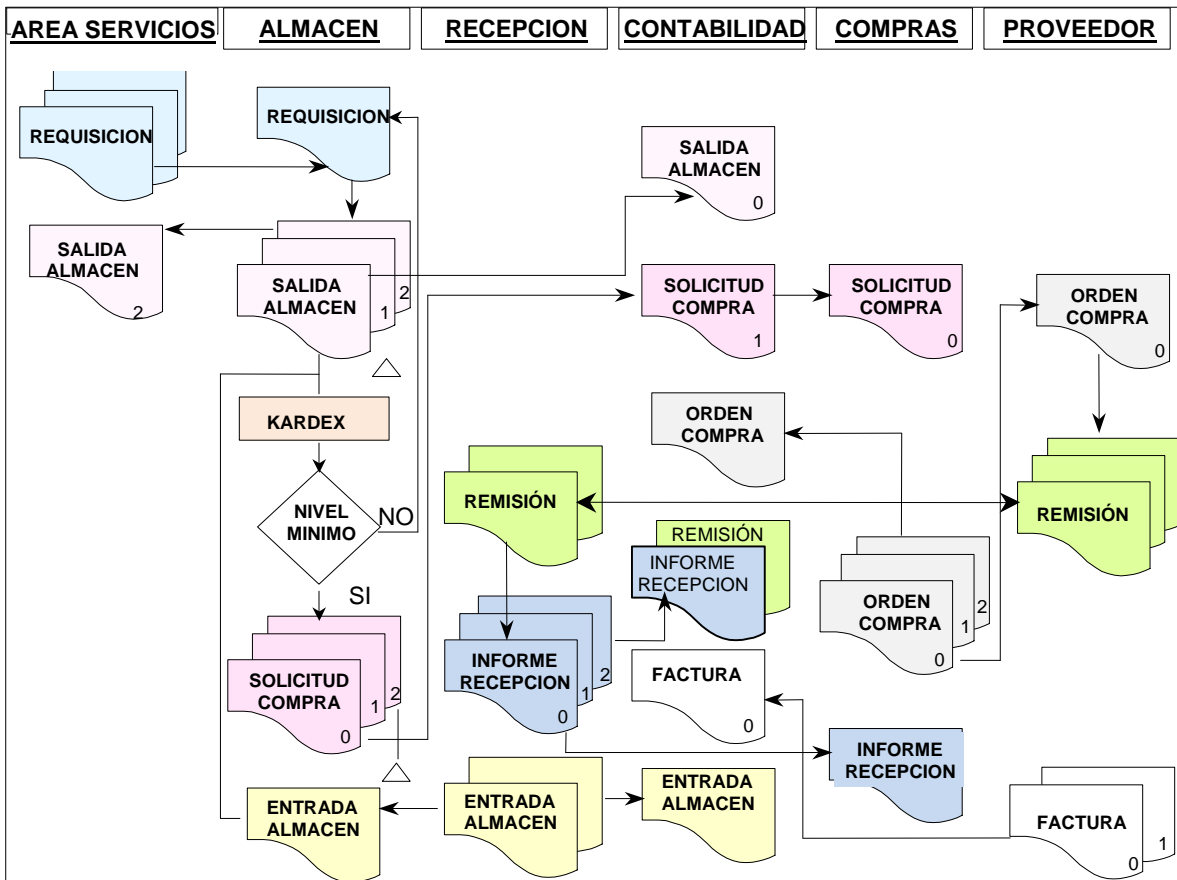


Fuente: Estructura y Organización de una Firma de Auditores y Contadores Públicos.  
José Carlos Tezó Escobar



## ANEXO 2 (Capítulo II)

### FLUJOGRAMA DE COMPRAS





**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S. C.**  
10 Avenida 3-01 zona 10 - Télefax: 2323-2323  
[www.rbaudit.com.gt](http://www.rbaudit.com.gt)

19 de febrero de 2008

Señores  
Gerencia General  
**Carcass, S. A.**  
Ciudad

Estimados Señores:

En atención a su solicitud, nos permitimos someter a su consideración nuestra propuesta de servicios profesionales para realizar la auditoría externa a los estados financieros de **Carcass, S. A.**, por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2007, en los términos que en la misma se explican.

Creemos que nuestra propuesta de servicios profesionales garantiza a la Administración de **Carcass, S. A.**, la prestación de un servicio con altos estándares de calidad y rigurosidad profesional, porque será desarrollado por un equipo de trabajo de gran experiencia.

Queremos agradecer en nombre de los Socios de nuestra Firma, la oportunidad que nos brindan para la presentación de esta propuesta de servicios profesionales y asegurarle que pondremos en este trabajo toda nuestra atención, conocimientos técnicos y dedicación profesional.

***Ritchie Blackmore y Asociados***

Lic. Fernando Blackmore  
Socio Director

### **Perfil de la Firma**

Ritchie Blackmore y Asociados, S.C. es una Firma de auditores, consultores fiscales, consultores de negocios y servicios de outsourcing, constituida bajo las leyes de la República de Guatemala, en agosto de 1993.

La Firma se ha constituido con el objeto de proporcionar un servicio de alta calidad. Posee personal capacitado en materia de auditoría de estados financieros, auditoría fiscal, consultoría de sistemas, consultoría de negocios y outsourcing, contando con experiencia en las diferentes actividades económicas, lo cual es indispensable para poder satisfacer la necesidad de sus clientes.

En Ritchie Blackmore y Asociados, usted encontrará un equipo designado con alto grado de eficiencia, dada la experiencia de cada participante; asimismo, el cumplimiento con las fechas convenidas con nuestra Firma para la discusión y presentación de nuestros informes.

### **Objetivo del Trabajo**

Hemos presentado nuestra propuesta de servicios profesionales para llevar a cabo la auditoría de los estados financieros de Carcass, S. A. por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2007.

Nuestro trabajo lo realizaríamos de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría, y términos de referencia indicados por ustedes, incluyendo pruebas de los registros contables y otros procedimientos de auditoría que nos permitan poder emitir nuestra opinión como auditores independientes sobre la razonabilidad de los estados financieros de la Compañía.

Para la ejecución de este trabajo, la Administración de la Compañía deberá proveernos de datos, documentación, información, colaboración de su personal que solicitemos en relación con nuestra auditoría.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros, la Administración de la Compañía es responsable de la preparación de sus estados financieros y todas las revelaciones en ellos

contenidas, así como la adopción de políticas de contabilidad adecuadas e implementar un sistema de contabilidad y una estructura de control interno que garanticen la confiabilidad de los estados financieros y ofrezcan una certeza razonable, pero no absoluta, contra posibles representaciones erróneas de importancia relativa sobre los estados financieros.

## **Plan de trabajo**

### **Planificación de la auditoría**

El propósito fundamental de esta fase, es diseñar la estrategia y planeación de la auditoría y vincular nuestro entendimiento de las operaciones de la Compañía, con la concentración del trabajo de auditoría. El trabajo a realizarse durante esta fase, sería el siguiente:

- Conocimiento detallado de las actividades, políticas, estructura, etc. de la Compañía.
- Entendimiento del entorno de control, actitud general, conocimiento y las acciones, en relación con la importancia del control, integridad y valores éticos, estructura organizacional, políticas, etc. y su énfasis en la Compañía, entendimiento del sistema contable y los controles, oportuno, confiable, veráz.
- Evaluación del sistema contable automatizado, con el propósito de comprobar si la información que generan los sistemas es oportuna, confiable, veraz y si está debidamente resguardada, y si cumple con los parámetros de control que eviten pérdida de información
- Procedimientos analíticos a los estados financieros, para identificar variantes inusuales que pudieran significar problemas que afecten nuestras conclusiones de auditoría.
- Determinaremos los ciclos que integran todas las cuentas de los estados financieros.

### **Ejecución del trabajo de campo**

Los objetivos principales de esta fase serán la ejecución de los procedimientos de auditoría que consideremos necesarios, para obtener evidencia suficiente y competente sobre la razonabilidad de los estados financieros de la Compañía, por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2007, y la emisión de nuestro informe de auditoría sobre esos estados financieros.

### **Conclusión del trabajo**

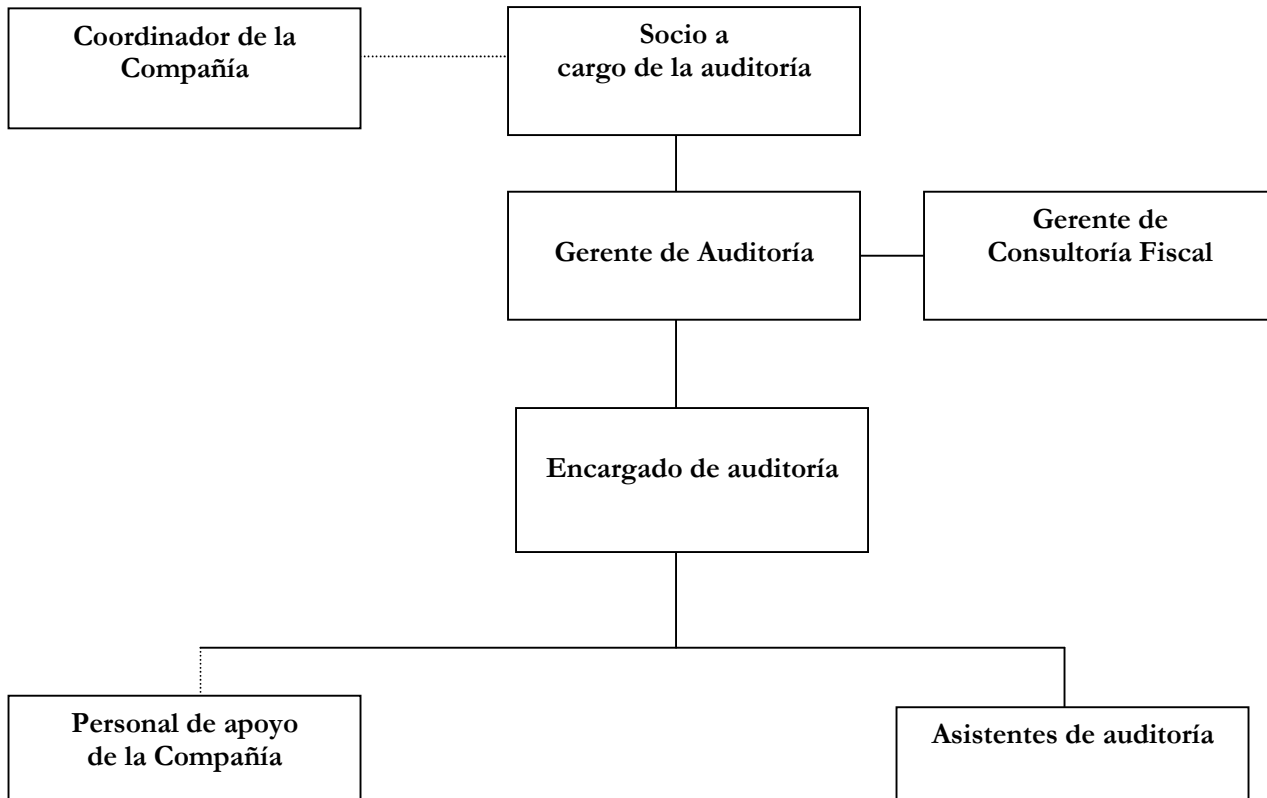
Entre los procedimientos a aplicar, veríamos algunos como los que se detallan a continuación:

- Revisaríamos los hechos posteriores desde la fecha de los estados financieros a la fecha de nuestros informes, para identificar situaciones que pudieran requerir ajustes en los estados financieros o revelaciones en notas a los mismos.
- Obtendríamos carta de representación de la Gerencia corroborando las manifestaciones hechas durante el desarrollo de la auditoría.
- Obtendríamos cartas de representación de los asesores legales, respecto a litigios, reclamos u otros asuntos legales en que estén involucradas la Compañía para medir su efecto en los estados financieros.
- Sostendríamos reuniones con los funcionarios de la Compañía, a fin de valorar en conjunto los resultados obtenidos, previo a la emisión de nuestros informes preliminares de auditoría. Esto nos permitiría solucionar cualquier problema o limitación que resulte en nuestro trabajo y emitir el informe una vez depurado los resultados de nuestra auditoría.

### **Integración del Equipo de trabajo**

Para el desarrollo del trabajo, necesitaremos un área específica asignada, así como personal de apoyo que nos brinde la información que consideremos necesaria durante la realización de nuestro trabajo.

La estructura del equipo de trabajo que usualmente asignamos a cada trabajo, se muestra a continuación:



La experiencia de nuestro personal propuesto que estaría encargado para este trabajo se describe a continuación:

**Licenciado Fernando Blackmore**

Socio encargado de la práctica profesional: Es socio fundador de Ritchie Blackmore Asociados. Cuenta con más de quince años de experiencia profesional. Entre sus responsabilidades está participar directamente en la determinación del enfoque, planeación y alcance del trabajo en conjunto, es el encargado de verificar que se ha cumplido con los estándares de calidad establecidos por la Firma.

**Licenciado José Castillo**

Gerente a cargo de la auditoría, quien tiene más de diez años de experiencia profesional en el campo de la auditoría, ha sido designado para hacerse cargo de este trabajo a este nivel.

### **Encargado de auditoría**

Encargado de auditoría: tiene más de 6 años de experiencia en trabajos de auditoría y contabilidad, en su permanencia en la Firma ha acumulado amplia experiencia en la supervisión y ejecución de trabajos de auditorías financieras de diferentes actividades económicas del país.

### **Staff de auditoría**

Los profesionales que se asignarán para llevar a cabo el trabajo de campo son estudiantes de los últimos años de la carrera de Contaduría Pública, tienen un promedio de 5 años de experiencia. Adicionalmente han participado en los cursos de entrenamiento promovidos por la Firma.

### **Coordinador para la auditoría**

Es indispensable contar con un Coordinador para el desarrollo de la auditoría. Esta persona debe ser un funcionario de la Compañía con autoridad para la coordinación del trabajo y facilitar la ejecución del mismo, mantener la comunicación, contacto y buenas relaciones entre el personal de nuestra Firma y los diversos funcionarios de la Compañía.

### **Apoyo logístico**

Para la realización de esta auditoría, sería necesario se nos suministre equipo de oficina que oportunamente será solicitado, espacio adecuado para trabajar y apoyo secretarial para la elaboración de cartas y confirmaciones de saldos y de otra correspondencia necesaria relacionada con la auditoría.

### **Informes a entregar**

Como resultado de nuestra auditoría de los estados financieros de **Carcass, S. A.** les haríamos entrega de los siguientes informes:

1. Informes individuales: por el período de doce meses terminado al 31 de diciembre de 2007 sobre los estados financieros de la Compañía, en español y quetzales, el cual contendría:

- Nuestra opinión como auditores independientes
- Estados financieros básicos
- Notas a los estados financieros

2. Informe sobre las debilidades de la estructura de control interno contable, el cual incluiría las debilidades de control interno de carácter financiero y contable, identificadas durante nuestra auditoría.

### **Estimación de honorarios**

Estamos conscientes de que los honorarios son un factor importante en la selección de una firma de auditores. Queremos manifestar nuestro profundo interés en servirlos, por lo que hemos considerado mantener nuestros honorarios en el nivel más razonable el cual asciende a un monto de: US\$.15,000 el que ya incluye el 12% de Impuesto al Valor Agregado – IVA –. El valor de nuestros servicios profesionales sería facturado de la siguiente manera:

50%	Al inicio de nuestra revisión.
30%	Contra entrega de los informes en borrador.
20%	Contra entrega de los informes finales.

Adicionalmente les estaríamos facturando otros gastos menores tales como: papelería, impresión de informes, correo, faxes y otros, sobre la base de los valores efectivamente incurridos.

Agradecemos la oportunidad que nos brindan de presentarles nuestra propuesta, asegurándoles que de ser elegidos, aplicaremos todo nuestro empeño en la realización de este trabajo para no defraudar la confianza puesta en nuestra Firma.

Atentamente,

Fernando Blackmore  
Socio Representante

If  
cc. file





**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S. C.**  
10 Avenida 3-01 zona 10 - Télefax: 2323-2323  
[www.rbaudit.com.gt](http://www.rbaudit.com.gt)

28 de febrero de 2008

Señores  
Carcass, S. A.  
Ciudad

Estimados señores,

Por la presente confirmamos nuestro entendimiento de los convenios efectuados con la Junta Directiva de Carcass, S. A., que comprenden los servicios de auditoría de los estados financieros que hemos de prestar a Carcass S. A. al 31 de diciembre de 2007 y por el año terminado en esa fecha.

Nuestro trabajo consistirá en el examen de los balances generales, a dicha fecha y los correspondientes estados de resultados y movimientos de utilidades acumuladas y flujos de efectivo por el año terminado el 31 de diciembre de 2007, de conformidad con Normas Internacionales de Información Financiera; con el propósito de emitir nuestra opinión como auditores independientes, incluirá los procedimientos y pruebas que consideremos necesarios según las circunstancias.

Como parte de nuestro trabajo, evaluaremos lo adecuado de la preparación y presentación de las notas a los estados financieros básicos de la compañía, al 31 de diciembre de 2007 las cuales serán elaboradas por la Administración de la Compañía.

Enfocaremos nuestro examen hacia pruebas sustantivas de los saldos del balance general de la compañía al 31 de diciembre de 2007 y muestreos sobre una base discrecional en los saldos del estado de resultados por el año terminado en esa fecha. Prestaremos atención a los procedimientos administrativos y medidas de control interno que llamen nuestra atención, en relación con su efectividad en reducir a un nivel razonablemente bajo el riesgo de que ocurran errores o irregularidades sin ser detectadas y, de haberlas, reportaremos las deficiencias identificadas en forma oportuna.

Cualquier asunto importante que pudiera resultar del desarrollo de las auditorías y el cual tuviera un efecto en los estados financieros de la Compañía, así como en nuestro informe, sería comunicado oportunamente con el propósito de tomar las medidas apropiadas aplicables.

Nuestra auditoría será ejecutada por medio de una revisión la cual se realizará en el mes de marzo de 2008, por lo que, estimamos estaríamos en condiciones de presentar los informes finales de la auditoría en calidad de borrador para discusión, en la primera semana del mes de mayo de 2008.

Como resultado de nuestra auditoría, emitiremos un informe preliminar conteniendo los hallazgos y ajustes, de haberlos, identificados en las mismas y un informe final con nuestra opinión como auditores independientes, en español y en quetzales, sobre los estados financieros de Carcass, S. A. al 31 de diciembre de 2007 y por el año que termina en esa fecha. Asimismo, emitiremos un informe final sobre las debilidades de control interno y procedimientos y medidas administrativas identificadas y pendientes de implementar las medidas correspondientes.

Según lo convenido, los honorarios por nuestros servicios profesionales a ser facturados ascienden a un monto de US\$.15,000, los cuales serán facturados como se indica a continuación:

50%	Al inicio de nuestra revisión.
30%	Contra entrega de los informes en borrador.
20%	Contra entrega de los informes finales.

Adicionalmente, les estaríamos facturando otros gastos menores tales como: papelería, impresión de informes, correo, faxes y otros, sobre la base de los valores efectivamente incurridos.

Agradeciendo la oportunidad que nos brinda de prestarles nuestros servicios profesionales, nos suscribimos de ustedes.

Atentamente,

***Ritchie Blackmore y Asociados, S. C.***

Lic. Fernando Blackmore  
Socio

**ANEXO 5**

**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S.C.**

**CALENDARIO ANUAL DE HORAS CARGABLES**  
**AÑO 2007**

Hecho por:	
Fecha:	
Revisado por:	
Fecha:	

MES	HORAS CARGABLES			DÍAS FESTIVOS	
	QUINCENA		TOTAL	DIAS	MOTIVO
	PRIMERA	SEGUNDA			
ENERO	80	96	176	1.0	Año Nuevo
FEBRERO	88	72	160		
MARZO	88	88	176		
ABRIL	60	88	148	2.5	Semana Santa
MAYO	80	96	176	1.0	Día del Trabajo
JUNIO	88	80	168	1.0	Día del Ejército
JULIO	80	96	176		
AGOSTO	80	96	176	1.0	Día de la Asunción
SEPTIEMBRE	72	80	152	1.0	Día de la Independencia
OCTUBRE	88	88	176	1.0	Día de la Revolución
NOVIEMBRE	80	88	168	1.0	Día de Todos los Santos
DICIEMBRE	80	68	148	2.5	Navidad y Fin de Año
<b>TOTAL HORAS</b>	964	1036	2000	12	

**ANEXO 6**

**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S.C.**

**PLAN ANUAL DE UTILIZACIÓN DE TIEMPO**  
**TIEMPO NO CARGABLE A CLIENTES**

Hecho por:	
Fecha:	
Revisado por:	
Fecha	

NOMBRE	HORAS STANDARD	ENTRENA-MIENTO	VACA-CIONES	JUNTAS DE OFICINA	JUNTAS CON CLIENTES	ADMINIS-TRACIÓN	ACTIVIDADES PROFESIONALES	CLIENTES POTENCIALES	VARIOS	TOTAL HORAS CARGABLES	PLAN DE UTILIZACIÓN
Fernando Blackmore (Socio)	2000	80	120	50	60	250	40	60	30	1,310	66%
José Castillo (Gerente)	2,000	80	96	44	40	125	30	50	40	1,495	75%
David Aguirre (Supervisor)	2,000	100	96	30	30	50	15	30	40	1,609	80%
Adrián Méndez (Encargado)	2,000	90	80	30	25	20	0	15	40	1,700	85%
Ana Mérida (Asistente)**	2,000	90	60	20	10	0	0	10	400	1,410	71%
Alberto Carrillo (Asistente)**	2,000	90	60	20	10	0	0	10	400	1,410	71%
Oscar Peláez (Asistente)**	2,000	90	60	20	10	0	0	10	400	1,410	71%
Daniel Monroy (Asistente)**	2,000	90	60	20	10	0	0	10	400	1,410	71%

\*\* Persona que asiste a la Universidad

**ANEXO 7**

**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S.C.**

**DETERMINACIÓN DE CUOTAS POR NIVELES JERÁRQUICOS**

Hecho por:	
Fecha:	
Revisado por:	
Fecha	

NOMBRE	UTILIZACIÓN	HORAS CARGABLES	COMPENSACIÓN			CUOTA POR HORA
			BASE	BONO	TOTAL	
Fernando Blackmore (Socio)	66	1,310	40,000	6,500	40,000	82
José Castillo (Gerente)	75	1,495	26,000	4,500	32,500	59
David Aguirre (Supervisor)	80	1,609	16,900	2,600	21,400	36
Adrián Méndez (Encargado)	85	1,700	13,000	1,950	15,600	25
Ana Mérida (Asistente)**	71	1,410	7,800	1,950	9,750	19
Alberto Carrillo (Asistente)**	71	1,410	7,800	1,950	9,750	19
Oscar Peláez (Asistente)**	71	1,410	7,800	1,950	9,750	19
Daniel Monroy (Asistente)**	71	1,410	7,800	1,950	9,750	19

\*\* Persona que asiste a la Universidad

Anexo 8

RICHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S.C.

PRESUPUESTO DE TIEMPO Y HONORARIOS

CLIENTE: CARCAS, S.A.  
PERIODO EJERCICIO TERMINADO: 31/12/2007

	Actividades	Socio	Gerente	Senior Auditoria	Asistente No.1	Asistente No.2	Otros	Tiempo Presup.	Tiempo Real	Variación
	<b>Planificación preliminar:</b>									
(a)	Presupuesto de tiempo y honorarios	1	1	1				3	3	-
(a)	Procedimientos preliminares			2				2	2	-
(a)	Procedimientos analíticos			2				2	2	-
(a)	Entrevista preliminar con el cliente			1				1	1	-
	<b>Desarrollo de la planificación:</b>									
(a)	Carta arreglo	1	1					2	2	-
(a)	Descripción del cliente / Conocimiento del negocio			4				4	4	-
(a)	Desarrollar la planificación			3				3	3	-
(a)	Revisión preliminar de proceso de cómputo			3				3	3	-
(a)	Revisión de los ciclos significativos			1	12			13	13	-
(a)	Determinación de materialidad			1				1	1	-
(a)	Evaluación general del riesgo inherente		1	2				3	3	-
(a)	Evaluación del riesgo de control de aseveraciones críticas	8	20	20				48	48	-
(a)	Utilización de herramientas computarizadas			1				1	1	-
(a)	Memorándum de planificación			5				5	5	-
(a)	Consideraciones de independencia			1				1	1	-
(a)	Adaptación de programas de Explorer por cada ciclo			4				4	4	-
	<b>Ejecución del trabajo:</b>									
(b)	Reunión con el personal para ejecución del trabajo			1				1	1	-
(b)	Actualización de archivo permanente			3				3	3	-
(b)	Preparación de la circularización					5		5	5	-
(b)	Transacciones con partes relacionadas o inusuales					7		7	7	-
(b)	Ciclo de efectivo en caja y bancos					9		9	9	-
(b)	Ciclo de ventas y cuentas por cobrar			7		24		31	31	-
(b)	Ciclo de compras de inventarios y fabricación			6		24		30	30	-
(b)	Inventario físico de mercancías			6		8		14	14	-
(b)	Ciclo inversiones permanentes					2		2	2	-
(b)	Ciclo bienes de capital					22		22	22	-
(b)	Ciclo otros activos					6		6	6	-
(b)	Ciclo deuda financiera			2		5		7	7	-
(b)	Ciclo financiamiento			2				2	2	-
(b)	Ciclo compensación de empleados					8		8	8	-
(b)	Ciclo gastos operativos					12		12	12	-
(b)	Ciclo impuesto sobre la renta		2			3		5	5	-
(b)	Procedimientos analíticos de fin de año			1				1	1	-
	<b>Conclusión y revisión:</b>									
(c)	Revisión impositiva		8	2				10	10	-
(c)	Revisión de eventos subsecuentes			4	10			14	14	-
(c)	Resumen de asuntos importantes y diferencia de auditoría			3	2			5	5	-
(c)	Carta de representación			3				3	3	-
(c)	Asientos de ajustes			2				2	2	-
(c)	Checklist de término / cédula sumaria			2				2	2	-
(c)	Revisión / encargado / gerente / socio	4	4	8				16	16	-
(c)	Consideraciones para futuras auditorías	1	1					2	2	-
	<b>Informes:</b>									
(d)	Preparación de estados financieros	2	3	5				10	10	-
(d)	Carta de gerencia y otros reportes	1	1	8	3			13	13	-
(d)	Determinación de puntos a mantener	1	1					2	2	-
(d)	Reunión de cierre con cliente	1	1	1				3	3	-
(d)	Evaluación de staff	1	1	2				4	4	-
(d)	Revisión de calidad y de socio independiente	2	2					4	4	-
	<b>Totales</b>	23	47	119	27	135	-	351	351	-
	<b>Porcentaje</b>	6.55%	13.39%	33.90%	7.69%	38.46%	-	100.00%	193.45%	-
	<b>Tarifa por hora US\$</b>	100	80	50	30	20	-	-	-	-
	<b>Valor total US\$</b>	2,300	3,760	5,950	810	2,700	-	15,520	-	-

Etapas del proceso de auditoría		Presupuesto	Porcentaje	Real	Variación	Porcentaje
(a)	Planificación	96	27%	96.00	0	0%
(b)	Ejecución del trabajo	165	47%	165.00	0	0%
(c)	Conclusión y revisión	54	15%	54.00	0	0%
(d)	Informes	36	10%	36.00	0	0%
	<b>Total</b>	351	100%	351.00	0	0%

Fuente: Aportación Personal

Anexo 9  
 RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S.C.  
 DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA

REPORTE DE TIEMPO

MES: MARZO DE 2008

EMPLEADO: Jorge Pérez

ACTIVIDADES	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	TOTAL
Compañía A																	8	8	8	8	8			8	8	8	8	8				80
<b>SUB-TOTAL</b>																	8	8	8	8	8			8	8	8	8	8				80
Disponible																																
Capacitación																																
Feridos																																
Enfermedad																																
Vacaciones																																
Asuntos de Oficina																																
Educación Continuada																																
Otros																																
<b>TOTAL COMBINADO</b>																	8	8	8	8	8			8	8	8	8	8				80

Hecho por: \_\_\_\_\_

Revisado por: \_\_\_\_\_

## Anexo 9

RITCHIE BALCKMORE Y ASOCIADOS, S.C.  
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA

## DETALLE DEL REPORTE CONTROL DE TIEMPO

EMPLEADO: Jorge Pérez  
QUINCENA DEL: (16/12/2007 AL 31/12/2007)

Áreas/Pruebas	EMPRESAS										TOTAL	OBSERVACIONES	
	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25			
<b>EFFECTIVO:</b>													
Ingresos												0	
Egresos												0	
Conciliaciones Bancarias												0	
Otros: Especificar												0	
<b>CUENTAS POR COBRAR:</b>													
Ventas												0	
Confirmación												0	
Cobrabilidad												0	
Due Dilligence cartera													
<b>INVENTARIOS:</b>													
Compras												0	
Inventario físico												0	
Inventario físico de herramientas y Ac.												0	
Costo de ventas												0	
<b>GASTOS ANTICIPADOS:</b>												0	
<b>INVERSIONES:</b>												0	
<b>ACTIVO FIJO:</b>													
Movimiento del activo												0	
Movimiento de la depreciación												0	
<b>PRÉSTAMOS BANCARIOS:</b>													
Movimiento del principal												0	
Movimiento del gasto												0	
Revisión de cláusulas												0	
<b>CUENTAS POR PAGAR:</b>													
Arqueo de facturas												0	
Pasivos no registrados												0	
<b>AFILIADAS:</b>													
Conciliaciones												0	
Movimiento del año												0	
<b>RESULTADOS:</b>													
Otros ingresos												0	
Nóminas y beneficios sociales												0	
Gastos												0	
<b>OTRAS PRUEBAS:</b>													
Informes							4					4	
Cierre de puntos							12						
												0	
<b>TAX SERVICES:</b>												0	
Constitución de Nueva Sociedad												0	
Diagnóstico fiscal (Req. Y programa)												0	
<b>TOTAL</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>16</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>16</b>		
Disponibile												0	
Escuela												0	
Ferriados												0	
Enfermedad												0	
Vacaciones												0	
Asuntos de Oficina												0	
Educación Continua												0	
<b>TOTAL CARGADO</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>16</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>16</b>		

Hecho por

Autorizado por



**Anexo 10**

**RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S.C.  
DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA**

**RESUMEN DE TIEMPO POR CLIENTE**

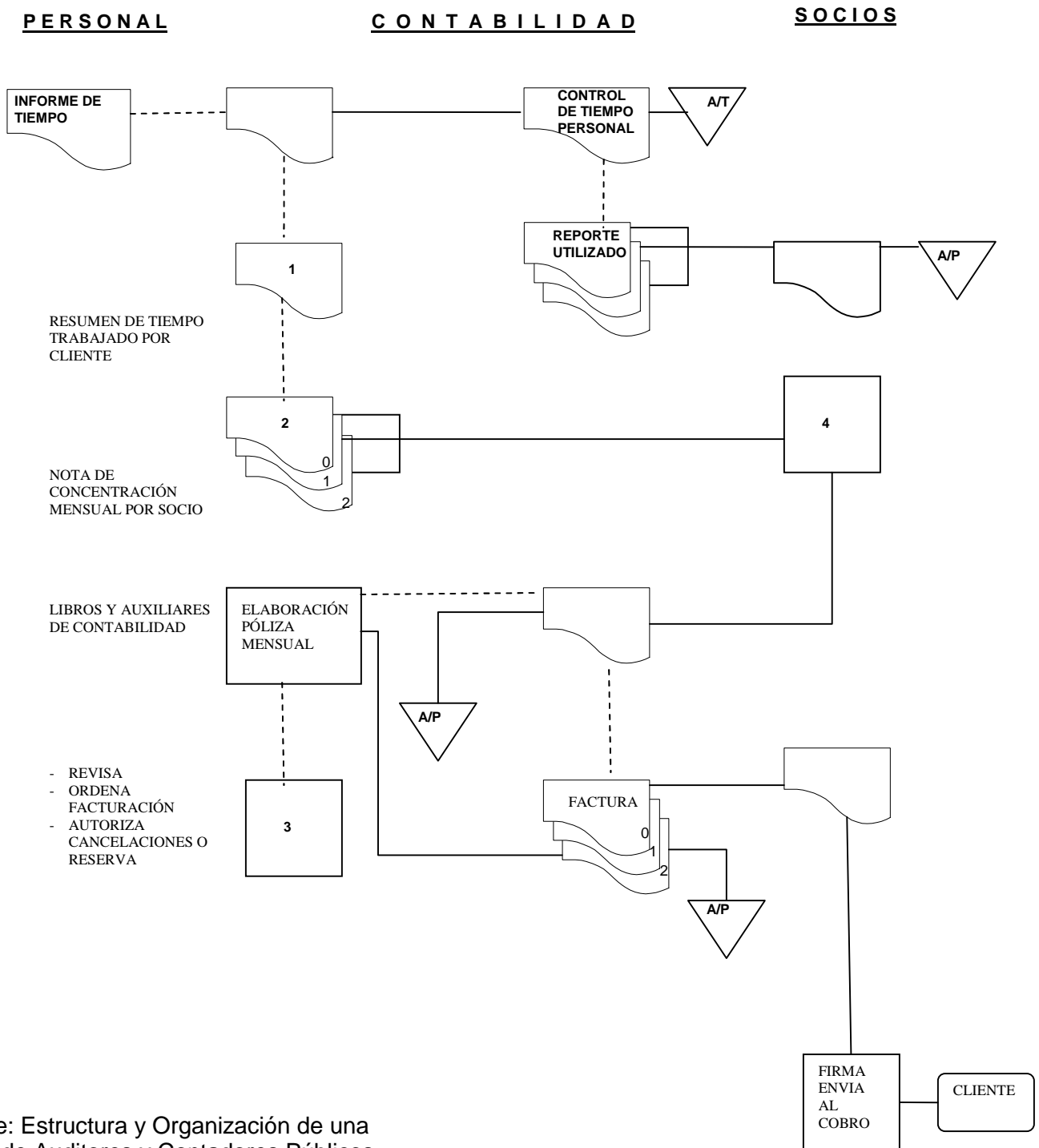
Hecho por:	
Fecha:	
Revisado por:	
Fecha	

CLIENTE NO. \_\_\_\_\_ NOMBRE \_\_\_\_\_

PERSONAL ASIGNADO	MES	AUDITORÍA	CONSULTORÍA	FISCAL	CONTABILIDAD	TOTAL	FACTURACIÓN	EXCESO

## ANEXO 11

### DIAGRAMA DE FLUJO DE CONTROL DE TIEMPOS



Fuente: Estructura y Organización de una Firma de Auditores y Contadores Públicos.  
José Carlos Tezó Escobar

Anexo 12

RITCHIE BLACKMORE Y ASOCIADOS, S.C.  
DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA

SOLICITUD DE PAPELERÍA

SOLICITANTE: \_\_\_\_\_

CLIENTE:  
A

CLIENTE:  
B

CLIENTE:  
C

CLIENTE:  
D

CLIENTE:  
E

PAPELERÍA	CANTIDAD	CANTIDAD	CANTIDAD	CANTIDAD	CANTIDAD
ARANDELAS PARA PAPEL					
ATACHES					
BLOCK CARTA CON LINEAS					
BORRADOR DE PASTILLA					
CARTAPACIO					
CRAYONES					
DISKETTES					
FOLDERS CARTA					
FOLDERS OFICIO					
HOJAS 7 COLUMNAS					
HOJAS 14 COLUMNAS					
LAPICEROS					
LÁPICES					
CORRECTOR					
CD' REGRABABLES					
HOLE PUNCH					
MINAS					
PRITT					
REGLA					
SACAPUNTA					

FECHA

AUTORIZACIÓN (ÚNICAMENTE DE GERENTE)