

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**LA RESPONSABILIDAD DEL CPA EXTERNO ANTE LA OCURRENCIA
DE HECHOS POSTERIORES Y SU EFECTO EN EL DICTAMEN DE AUDITORÍA
DE UNA INDUSTRIA DE PRODUCTOS LÁCTEOS**

TESIS

PRESENTADA ANTE LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA UNIVERSIDAD DE SAN
CARLOS DE GUATEMALA

POR

CONCEPCIÓN JOSEFINA ALVAREZ QUINTANILLA

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADA

Guatemala, mayo de 2010

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

Decano:	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1º:	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal 2º:	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3º:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4º:	P.C. Edgar A. Quiché Chiyal
Vocal 5º:	P.C. José Antonio Vielman

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

ÁREA MATEMÁTICA-ESTADÍSTICA	Lic. Carlos Humberto Hernández Prado
ÁREA CONTABILIDAD	Lic. Erik Roberto Flores López
ÁREA AUDITORÍA	Lic. Sergio Arturo Sosa Rivas

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

PRESIDENTE	Lic. Mario Danilo Espinoza Aquino
SECRETARIO	Lic. Jorge Luis Monzón Rodríguez
EXAMINADOR	Lic. Felipe Hernández Sincal

Guatemala, 7 de octubre de 2008

Licenciado

José Rolando Secaida Morales

DECANO DE LA FACULTAD

DE CIENCIAS ECONOMICAS

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Señor decano:

En atención a la designación por parte de esa decanatura, he procedido a asesorar y revisar el trabajo de tesis titulado **“LA RESPONSABILIDAD DEL CPA EXTERNO ANTE LA OCURRENCIA DE HECHOS POSTERIORES Y SU EFECTO EN EL DICTAMEN DE AUDITORIA DE UNA INDUSTRIA DE PRODUCTOS LÁCTEOS”**, presentado por la alumna **CONCEPCION JOSEFINA ALVAREZ QUINTANILLA**.

Después de haber asistido en su investigación a la ponente, he llegado a la conclusión que el trabajo de tesis, satisface las exigencias académicas y recomiendo que sea aceptado para su discusión en el examen privado de tesis de la estudiante Alvarez Quintanilla, previo a optar al título de Contador Público y Auditor, en el grado académico de Licenciada.

Atentamente,



Lic. Mibzar Castañón Orozco
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 2088



Universidad de San Carlos de Guatemala

Facultad de Ciencias Económicas

Edificio S-8, Segundo Nivel, Ciudad Universitaria Zona 12

Teléfono Planta 24439500 Ext. 1462



**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.
GUATEMALA, CATORCE DE ABRIL DEL AÑO DOS MIL DIEZ.**

Con base al Punto SEXTO, inciso 6.7, subinciso 6.7.1 del Acta 05-2010 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 08 de abril de 2010, se conoció el Acta AUDITORÍA 035-2010 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 25 de febrero del año 2010 y el trabajo de Tesis denominado "LA RESPONSABILIDAD DEL CPA EXTERNO ANTE LA OCURRENCIA DE HECHOS POSTERIORES Y SU EFECTO EN EL DICTAMEN DE AUDITORÍA DE UNA INDUSTRIA DE PRODUCTOS LÁCTEOS", que para su graduación profesional presentó el (la) estudiante: **CONCEPCIÓN JOSEFINA ÁLVAREZ QUINTANILLA**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES
DECANO



/Ingrid

DEDICATORIA

- A DIOS: Por ser mi guía y fortaleza para alcanzar mis metas.
- A MIS PADRES: Nicolás Genaro Alvarez y María Luisa de Alvarez por su apoyo y consejos, en recompensa a todos sus esfuerzos.
- A MI ESPOSO: Fabio César Barrios Lobos con mucho amor por su comprensión y apoyo en el logro de mis metas.
- A MIS HERMANOS: Paula, Sara, Mary, Luis, Rosa, Gabriela y Fernando con mucho cariño por su apoyo incondicional.
- A MI HIJO: Mynor Estuardo con amor y como ejemplo para que él alcance metas mucho mas altas.
- A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS: Por la amistad, entusiasmo y apoyo que me brindaron.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA: Por ser la casa de estudios que me brindó la formación profesional de mi carrera.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

1. LA INDUSTRIA DE PRODUCTOS LÁCTEOS

1.1	Definición de empresa industrial	1
1.2	Formas de constitución	2
1.3	Antecedentes de la industria de productos lácteos en Guatemala	4
1.4	Estructura organizacional de la industria de lácteos	6
1.5	Proceso productivo de la industria de lácteos	11
1.6	Aspectos tributarios y legales aplicables a la empresa de productos lácteos	15

CAPÍTULO II

2. LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA INDUSTRIA DE PRODUCTOS LÁCTEOS

2.1	Definición	26
2.2	Generalidades	27
2.2.1	Objetivo de la contabilidad	27
2.2.2	Características de la información	27
2.2.3	Usuarios de la información financiera	29

2.3	Proceso de registro de las operaciones	31
2.3.1	Asientos de diario	31
2.3.2	Clasificación de la información	31
2.3.3	Resumen de la información	32
2.4	Estados financieros	32
2.4.1	Principios de los estados financieros	33
2.4.2	Estructura y contenido de los estados financieros	35
2.4.3	Estado de situación financiera	35
2.4.4	Estado de resultados	37
2.4.5	Estado de patrimonio de los accionistas	38
2.4.6	Estado de flujo de efectivo	38
2.4.7	Notas a los estados financieros	40
2.5	Normativa aplicable en la elaboración, presentación y divulgación de la información financiera	41
2.5.1	Normas internacionales de información financiera (NIIF)	41
2.5.2	Normativa aplicable en Guatemala	43
2.5.3	Normas e interpretaciones vigentes	44

CAPÍTULO III

3.	LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS	48
3.1	El Contador Público y Auditor	48
3.1.1	Definición	48
3.1.2	Objetivos de la profesión	49
3.1.3	Normas regulatorias	50
3.1.4	Campos de actuación	56

3.2	La auditoría independiente	59
3.2.1	Definición	59
3.2.2	Servicios que presta	61
3.2.3	El equipo de trabajo de auditoría	62
3.3	Normas y procedimientos de auditoría	63
3.3.1	Normas de auditoría	63
3.3.2	Procedimientos de auditoría	67
3.3.3	Técnicas de auditoría	68
3.4	El informe de auditoría	70
3.4.1	Definición	70
3.4.2	Informe corto	71
3.4.3	Informe largo	71
3.5	El dictamen de auditoría	72
3.5.1	Definición	72
3.5.2	La estructura del dictamen	72
3.5.3	La opinión del Contador Público y Auditor	77

CAPÍTULO IV

4.	HECHOS POSTERIORES	82
4.1	Definición	82
4.2	Normas relacionadas	83
4.3	Tipos de hechos posteriores	84
4.4	Los hechos posteriores y su relación con las contingencias	85

4.5	Tratamiento contable de hechos posteriores	87
4.5.1	Eventos que implican ajustes	87
4.5.2	Eventos que no implican ajustes	88
4.5.3	Dividendos	89
4.5.4	Negocio en marcha	90
4.6	Efectos de los hechos posteriores en el trabajo realizado por el auditor	90
4.6.1	Hechos ocurridos hasta la fecha del dictamen del auditor	91
4.6.2	Hechos ocurridos después de la fecha del dictamen del auditor y antes de que se emitan estados financieros	93
4.6.3	Hechos descubiertos después de que los estados financieros han sido emitidos	93
4.6.3	Partidas afectadas y procedimientos aplicables	94
4.7	Fecha del dictamen del auditor	99
4.8	Responsabilidad del auditor tras el descubrimiento de hechos posteriores	100

CAPÍTULO V

5.	EVENTOS POSTERIORES QUE PUEDEN AFECTAR LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE UNA INDUSTRIA DE PRODUCTOS LÁCTEOS, RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR ANTE TALES CIRCUSTANCIAS Y SU EFECTO EN EL DICTAMEN (CASO PRÁCTICO DE INVENTARIOS, PRÉSTAMOS BANCARIOS Y NEGOCIO EN MARCHA)	102
5.1	Antecedentes	102

5.2	Eventos subsecuentes que afectan los inventarios	107
5.2.1	Planteamiento del problema	107
5.2.2	Tratamiento contable	108
5.2.3	Procedimientos de auditoría aplicables	109
5.2.4	Efectos en el dictamen del auditor	111
5.2.5	Papeles de trabajo	112
5.3	Eventos subsecuentes que afectan los préstamos	129
5.3.1	Planteamiento del problema	129
5.3.2	Tratamiento contable	131
5.3.3	Procedimientos de auditoría aplicables	132
5.3.4	Efectos en el dictamen del auditor	134
5.3.5	Papeles de trabajo	134
5.4	Eventos subsecuentes relacionados con el principio de negocio en marcha	145
5.4.1	Planteamiento del problema	145
5.4.2	Tratamiento contable	146
5.4.3	Procedimientos de auditoría aplicables	146
5.4.4	Efectos en el dictamen del auditor	147
5.4.5	Papeles de trabajo	147

CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

El Contador Público y Auditor, en su función de auditor externo, asume una gran responsabilidad hacia su cliente y ante terceras personas, usuarios de los estados financieros por él auditados, debido a que emite su opinión profesional con respecto a la razonabilidad de los mismos.

Por tal razón, en el desarrollo del trabajo de auditoría debe aplicar todos los procedimientos que le permitan obtener evidencia suficiente y competente que sustente adecuadamente la opinión sobre las declaraciones hechas por la administración de la compañía que audita.

El período de tiempo que transcurre entre el cierre del ejercicio contable y la realización de la auditoría puede variar, por lo que es muy probable que surjan eventos en el transcurso de este lapso de tiempo que puedan afectar la posición financiera o los resultados de operación de manera subsecuente a la fecha de dichos estados financieros y antes de la fecha en que se emita el informe de auditoría, sin embargo, no es razonable que un informe de auditoría deba retrasarse considerando la posibilidad de la ocurrencia de un suceso de tal naturaleza.

Por lo tanto, antes de elaborar el informe de auditoría, se deberán examinar todos aquellos eventos que ocurrieron en una fecha posterior a la de los estados financieros. Esta evaluación deberá realizarse primordialmente con el propósito de determinar si algunos de los eventos son de tal magnitud que afecten de manera sustancial la situación financiera o los resultados de operación que han sido reportados por el cliente y determinar si es necesario efectuar ajustes a los estados financieros o bien, si sólo se deberá revelar en notas.

Estas son las razones principales que motivaron la investigación y desarrollo del tema relacionado con la responsabilidad del Contador Público y Auditor externo ante la ocurrencia de hechos posteriores y su efecto en el dictamen de auditoría de una industria de productos lácteos. La tesis se encuentra estructurada por cinco capítulos.

En el primer capítulo se desarrolla el tema de las empresas industriales, iniciando con una descripción de los aspectos generales de este tipo de empresas y las formas en que legalmente pueden constituirse, además se hace referencia a los antecedentes de la industria de productos lácteos en el país; se describen la estructura organizacional de este tipo de empresas y los procesos productivos que son necesarios para elaborar la leche y sus derivados, además se incluye un resumen de los aspectos tributarios y legales a que se encuentran sujetas estas organizaciones dentro del marco legislativo guatemalteco.

En el segundo capítulo se tratan aspectos relacionados con la contabilidad y los estados financieros. Se realiza una breve descripción del propósito que tiene la contabilidad y de las características que reúne la información financiera, se enumeran a los distintos usuarios de la misma; se presenta un resumen del proceso de registro de las operaciones, incluyendo los asientos de diario y los libros contables; posteriormente se describen los estados financieros: estado de situación financiera, estado de resultados, estado de patrimonio de los accionistas, estado de flujos de efectivo y las notas a los estados financieros; adicionalmente se incluye la normativa vigente en Guatemala para el registro y presentación de la información financiera: las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

La auditoría de estados financieros se analiza brevemente en el capítulo tercero, iniciando con la definición del Contador Público y Auditor, cuáles son los objetivos de la profesión, las normas que la regulan y los campos de

actuación; seguidamente se describe la auditoría independiente, los servicios que presta una firma de auditores independientes y el equipo de trabajo que la conforma; se incluye una síntesis de la normativa en vigencia aplicable al trabajo de auditoría en Guatemala, y de los procedimientos y técnicas empleadas por el auditor en el desarrollo del trabajo de auditoría; se establecen las diferencias existentes entre un informe largo y un informe corto de auditoría, finalizando con la descripción de la estructura del dictamen así como la opinión del contador público y auditor.

En el cuarto capítulo se define qué son los hechos posteriores en términos contables y de auditoría y cuál es la normativa aplicable a estos eventos tanto para su registro contable como para la realización de la auditoría; se establece la relación que existe entre los eventos subsecuentes y las contingencias; se analiza el tratamiento contable que debe darse a estos sucesos, considerando que pueden resultar en ajustes o bien únicamente deben ser revelados en los estados financieros, y el efecto de los mismos en el trabajo realizado por el auditor con base en los tres casos que pueden suceder: hechos ocurridos hasta la fecha del dictamen, que ocurran después de la fecha del dictamen pero antes de que se emitan los estados financieros y en el caso en que se descubran después de que los estados financieros han sido emitidos; se hace referencia a la fecha que debe llevar el dictamen del auditor por el efecto de los hechos posteriores y la responsabilidad que tiene el auditor tras descubrir la ocurrencia de los mismos.

Para concluir, se plantea el caso práctico de una industria que se dedica a la producción de lácteos, con respecto a eventos subsecuentes relacionados con el rubro de inventarios, de préstamos y de negocio en marcha, incluyendo también las conclusiones y las recomendaciones derivadas del desarrollo del tema, así como las referencias bibliográficas y documentales consultadas.

CAPÍTULO I

LA INDUSTRIA DE PRODUCTOS LÁCTEOS

1.1 **DEFINICIÓN**

“La empresa industrial es la institución o agente económico que toma las decisiones sobre la utilización de factores de la producción para obtener los bienes y servicios que se ofrecen en el mercado.

La actividad productiva consiste en la transformación de bienes intermedios (materias primas y productos semielaborados) en bienes finales, a través del empleo de factores productivos (básicamente trabajo y capital).

Asimismo, debe adoptar una organización y forma jurídica que le permita realizar contratos, captar recursos financieros, si no dispone de ellos, y ejercer sus derechos sobre los bienes que produce. Estas entidades económicas pueden estar organizadas en forma individual o jurídica, cuyas actividades son de carácter lucrativo”. (27:1)

La empresa es el instrumento universalmente empleado para producir y poner en manos del público la mayor parte de los bienes y servicios existentes en la economía. Para alcanzar sus objetivos, la empresa obtiene del entorno los factores que emplea en la producción, tales como materias primas, maquinaria y equipo, mano de obra, capital, entre otros.

Para que una empresa pueda lograr sus objetivos, es necesario que cuente con una serie de elementos, recursos o insumos que conjugados armónicamente contribuyen a su funcionamiento adecuado, entre los que se pueden mencionar: materiales técnicos, humanos y financieros.

Estos recursos generalmente son aportados por individuos que no necesariamente participan en la operación interna de la compañía, por lo que necesitan de informes que les permitan conocer la eficiencia con la que están siendo utilizados dichos recursos.

1.2 FORMAS DE CONSTITUCIÓN

En el artículo 10 del Código de Comercio de Guatemala, (Decreto 2-70 y sus reformas, vigente a partir del 9 de junio de 1970), se encuentran tipificadas las siguientes sociedades mercantiles:

- ❖ Colectiva
- ❖ En comandita simple
- ❖ De responsabilidad limitada
- ❖ Anónima
- ❖ En comandita por acciones

1.2.1 Sociedad Colectiva:

De acuerdo con el artículo 59 del cuerpo normativo mencionado anteriormente, es la que existe bajo una razón social y en la cual todos los socios responden de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales.

1.2.2 En comandita simple:

El artículo 68 del Código de Comercio establece lo siguiente a este respecto:

“Es la compuesta por uno o varios socios comanditados que responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones sociales; y por uno o varios socios comanditarios que tienen responsabilidad limitada al monto de su aportación; las aportaciones no pueden ser representadas por títulos o acciones.”

1.2.3 De responsabilidad limitada:

De acuerdo con el artículo 78 del Código de Comercio, “es la compuesta por varios socios que solo están obligados al pago de sus aportaciones. Por las obligaciones sociales responde únicamente el patrimonio de la sociedad y, en su caso, la suma que a más de las aportaciones convenga la escritura social. El capital está dividido en aportaciones que no podrán incorporarse a títulos de ninguna naturaleza ni denominarse acciones.”

1.2.4 Anónima:

En el artículo 86 del Código de Comercio se encuentra establecido: “Sociedad anónima es la que tiene el capital dividido y representado por acciones. La responsabilidad de cada accionista está limitada al pago de la acciones que hubiere suscrito”.

1.2.5 En comandita por acciones:

El artículo 195 del Código de Comercio indica que la sociedad en comandita por acciones “es aquella en la cual uno o varios socios comanditarios tienen la responsabilidad limitada al monto de las acciones que han suscrito, en la misma forma que los accionistas de una sociedad anónima. Las aportaciones deben estar representadas por acciones.”

1.3 **GENERALIDADES DE LA INDUSTRIA DE PRODUCTOS LÁCTEOS**

1.3.1 Definición:

La industria de productos lácteos es la organización que invierte el capital y el trabajo en la transformación de la leche de vaca, a través de un proceso productivo, en otros productos de consumo humano.

1.3.2 La leche y sus derivados:

“La leche es considerada una de las principales fuentes de nutrientes para el organismo y es definida por la Organización Mundial de la Salud y la Organización Mundial para la Alimentación y la Agricultura como nutricionalmente uno de los alimentos naturales más completos que existe”. (25:1)

La leche en su forma natural, directamente de una vaca, se llama leche cruda. Es un producto sumamente versátil del que se derivan una gran cantidad de productos comerciales, que pueden clasificarse en tres categorías:

- ❖ Productos fermentados: derivados de la descomposición de la lactosa, entre los que se mencionan los quesos frescos, el yogur, el requesón y la crema agria.
- ❖ Diferentes tipos de leche: leche entera, leche baja en grasa y leche descremada.
- ❖ Productos altos en grasa: los cuales contienen más del 18% de la grasa de la leche, como la crema, la mantequilla y el helado.

1.3.3 Antecedentes históricos de la industria lechera

La producción de leche en Guatemala, en su mayoría es realizada por fincas familiares de pequeños y medianos productores, tradicionalmente, los derivados de la leche que producen son quesos frescos y crema. Estos productos son los más accesibles a los consumidores de bajos recursos, representando una fuente de proteínas relativamente barata, en comparación con la carne. Independientemente del tipo de queso y de la forma de consumo, este producto está presente en la dieta de los guatemaltecos tanto del área rural, como del área urbana.

La actividad lechera ha realizado diferentes esfuerzos para consolidarse, es por eso, que en el año 1996 se funda la Cámara de Productores de Leche de Guatemala para poder integrar a productores de leche de toda la República. En 1998, se crea la Comisión Técnica para el Sector Lechero Nacional, a través del Acuerdo del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación 601-98, “para propiciar, fomentar, promover, coordinar y apoyar las alianzas estratégicas con los integrantes de esta industria, en lo relacionado con la producción, transformación y consumo de leche y sus derivados.” (16:1)

Asimismo, por medio del Acuerdo Gubernativo Número 342-2004, de fecha 2 de noviembre de 2004, se creó la Comisión de la Leche, adscrita al Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación, “la cual además de ser el ente de consulta en la toma de decisiones en los tratados comerciales, ejecutará las funciones de promover, proponer, coordinar y supervisar, programas, proyectos y acciones que permitan el desarrollo sostenible de la producción, transformación y comercialización de la leche nacional y sus derivados, fortaleciendo las relaciones y alianzas estratégicas entre los integrantes de la cadena productiva nacional.”(17:1)

Actualmente no se dispone de registros de producción mensual de leche, sin embargo, se estima que del total de leche fluida en Guatemala, aproximadamente el 20% se destina al circuito industrial.

De acuerdo con el Boletín emitido por la Cámara de Productores de Leche en mayo de 2007: “en Guatemala el sector lechero presenta un panorama realmente prometedor y con grandes oportunidades de crecimiento. La constante alza en los precios de la leche en polvo a nivel internacional ha hecho que la demanda de leche fluida sea cada vez mayor. Para el año 2003 la producción de leche a nivel nacional alcanzaba los 650,000 litros (diarios) y para el año 2007 la producción mostró un incremento de 350,000 litros alcanzando en la actualidad un millón de litros diarios producidos a nivel nacional.” (21:1)

1.4 ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE LA INDUSTRIA DE LÁCTEOS

1.4.1 Organización:

La organización es el arreglo de las funciones que se estiman necesarias para lograr un objetivo e indica la autoridad y la responsabilidad asignadas a las personas que tienen a su cargo la ejecución de las funciones respectivas.

La organización es la estructuración técnica de las relaciones que deben existir entre las funciones, niveles y actividades de los elementos materiales y humanos de un organismo social, con el fin de lograr su máxima eficiencia dentro de los planes y objetivos que se persiguen.

1.4.2 Organigrama:

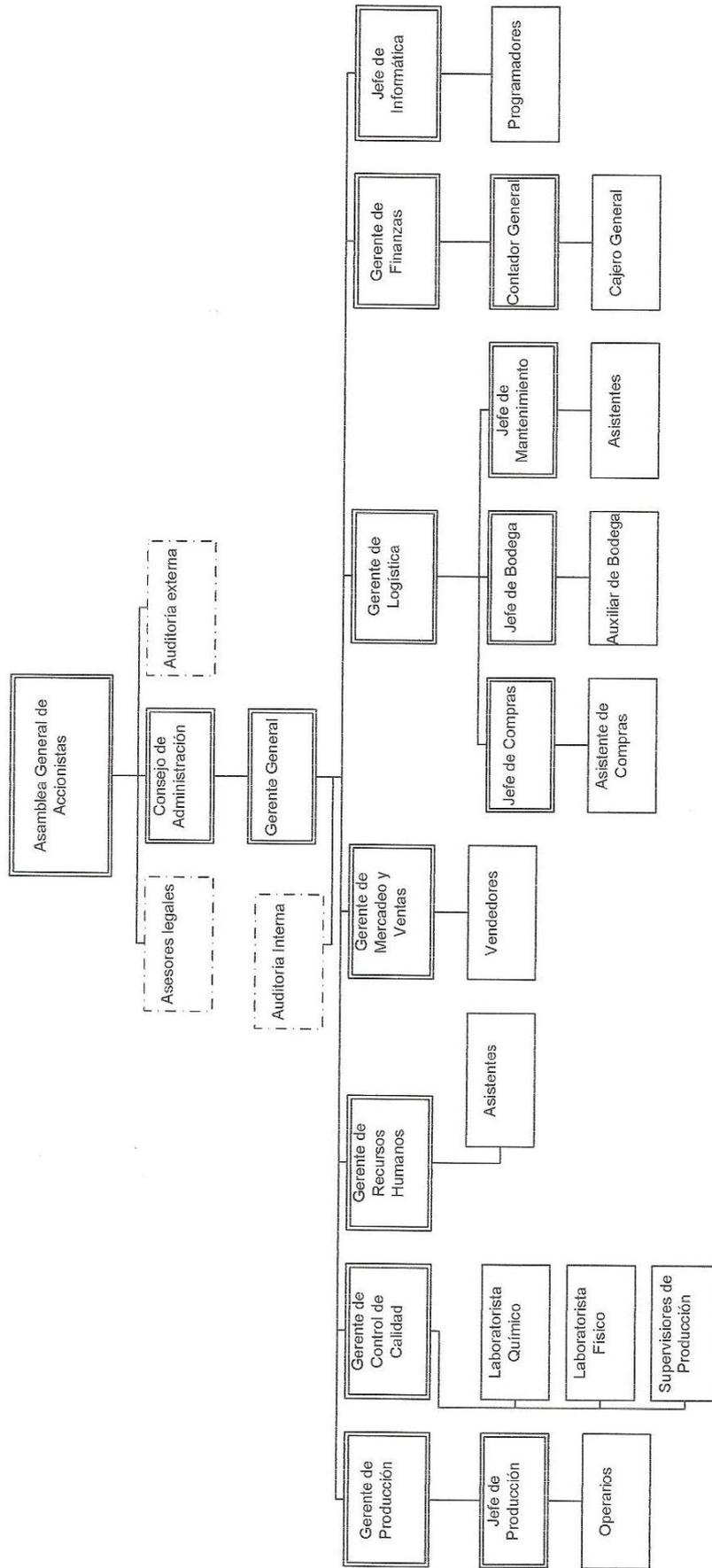
Es el documento donde se establecen diferentes aspectos de la organización:

- ❖ División de funciones
- ❖ Niveles jerárquicos
- ❖ Líneas de autoridad y responsabilidad
- ❖ Canales de comunicación
- ❖ La naturaleza lineal o staff del departamento

1.4.3 Organigrama de una industria de productos lácteos:

En la siguiente hoja se presenta un ejemplo del organigrama de este tipo de industria, no obstante, dependiendo del tamaño de la compañía el mismo puede variar.

ORGANIGRAMA INDUSTRIA DE PRODUCTOS LÁCTEOS



1.4.3.1 Descripción de los puestos que forman parte de la organización de las industrias de productos lácteos:

A continuación se describe la estructura básica de una empresa dedicada a la producción de lácteos, como se mencionó anteriormente, esta estructura puede variar de acuerdo con el tamaño de la organización

- ❖ **Asamblea General de Accionistas:** Es el órgano supremo de la organización, debido a que se encuentra conformado por la totalidad de accionistas que poseen títulos de la compañía, quienes a través de su voto deciden con respecto a los asuntos que, de acuerdo con la escritura de constitución, deban ser conocidos y resueltos por ellos.
- ❖ **Auditoría Externa:** Son los encargados de fiscalizar las operaciones sociales, y son designados por la Asamblea Ordinaria Anual.
- ❖ **Asesores Legales:** Se encuentra conformado por el o los abogados que prestan asesoría jurídica a la compañía.
- ❖ **Consejo de Administración:** Es el ente designado por la Asamblea General de Accionistas, quien se encarga de la administración de la sociedad así como de la dirección de los negocios de la compañía. La asamblea determina el número de administradores que estarán a cargo de dichas funciones.
- ❖ **Gerencia General:** Es la encargada de dirigir todas las operaciones de la compañía, con el propósito de alcanzar los objetivos y metas de la misma, está conformado por el gerente general, un asistente y una secretaria.
- ❖ **Auditoría Interna:** Este departamento se encarga de la fiscalización de las operaciones de la empresa, vela por el cumplimiento de las políticas y se

asegura de que se mantenga un adecuado control interno en resguardo de los intereses de la compañía.

- ❖ **Gerencia de Producción:** Es la encargada de velar para que la compañía cuente con la materia prima necesaria para mantener los niveles óptimos de producción, con el objeto de contar con el producto terminado necesario para proveer a sus clientes oportunamente y al mismo tiempo evitar excesos que repercutan en pérdidas para la empresa.
- ❖ **Gerencia de Control de Calidad:** Su función es realizar los estudios y pruebas necesarios para garantizar que los productos elaborados por la compañía llenan los requisitos de calidad exigidos por las normas sanitarias guatemaltecas. Para ello deben contar con un laboratorio reconocido como competente para ejecutar calibraciones y ensayos específicos, que les permitan realizar las pruebas químicas y físicas, bacteriológicas y microbiológicas para asegurar la calidad de higiene y de conservación de los productos manufacturados. Se conforma por el gerente de control de calidad, laboratorista químico, laboratorista físico y supervisores de producción.
- ❖ **Gerencia de Ventas:** Tiene a su cargo la comercialización de los bienes producidos por la compañía. Además del gerente, en este departamento se pueden encontrar, asistente o secretaria, vendedores o fuerza de ventas.
- ❖ **Gerencia de Mercadeo:** Es la encargada de la propaganda y publicidad de los productos que la compañía comercializa. Usualmente se maneja con un presupuesto para este tipo de gastos, el cual es estrictamente controlado, por lo que requiere de una inversión en donde se aprovechen al máximo los recursos y que generen los resultados esperados. Las posiciones que forman este departamento pueden ser: gerente, secretaria, promotores, colocadores de productos e impulsadoras.

❖ **Gerencia de Logística:** Se encarga del manejo, custodia y requerimiento de productos disponibles para la venta. Es responsable de mantener disponibles en las bodegas de la compañía los productos necesarios para la venta, por lo que su gestión está sumamente ligada al departamento de ventas. Adicionalmente, se encarga de aspectos tales como: la seguridad de las instalaciones de la empresa, manejo y mantenimiento de las diferentes bodegas de productos o materiales y realiza las compras de todos los insumos necesarios en el desarrollo de las actividades de la empresa, papelería, material de empaque, mobiliario y equipo y vehículos. Entre los puestos que forman este departamento se pueden encontrar, gerente, secretaria, jefe de bodega, repartidores, personal de bodega y personal de limpieza. La eficiencia de este departamento es muy importante para evitar que la producción sufra paralizaciones o demoras que se reflejen en pérdidas monetarias.

❖ **Gerencia de Finanzas:** Se encarga del manejo, registro contable y control de todas las transacciones operacionales y financieras realizadas por la empresa. Debe velar para que se cumplan las políticas y controles internos establecidos por la compañía. Dentro de sus principales funciones se pueden mencionar, registro contable de todas las transacciones realizadas por la compañía, manejo y custodia del flujo de efectivo, emisión de reportes financieros para la Gerencia General y para otros departamentos solicitantes, control del presupuesto de la compañía, explicación de las variaciones del mismo contra los resultados reales, emisión y pago a los proveedores locales e internacionales, control y pago de los impuestos a que está sujeta la compañía, pago de nómina de sueldos del personal y reportes de gastos de vendedores.

Generalmente se encuentra integrado por, gerente financiero, contador general, encargado de inventarios, jefe de créditos, cajero general, auxiliar de cuentas por cobrar, auxiliar de cuentas por pagar.

- ❖ **Departamento de Informática:** Su actividad principal es el mantenimiento del equipo de cómputo y de todos los sistemas o software con que cuenta la compañía, proporciona el soporte técnico a requerimiento de los demás departamentos, y la asistencia en la obtención de información proveniente del sistema de información. No obstante, la tendencia es que este departamento solo se dedique al mantenimiento del sistema (hardware y software), ya que los sistemas actualmente tienen como una de sus características el fácil acceso y manejo por parte de los usuarios, para que puedan procesar y emitir la información que requieren de las operaciones que realizan directamente del sistema. Dentro de este departamento se encuentran, gerente, operadores y analistas/programadores.

- ❖ **Gerencia de Recursos Humanos:** Se encarga de la administración del personal, ascensos, cambios salariales, control de beneficios, manejo de la nómina de sueldos, capacitación del personal y actividades sociales entre otras. Este departamento lo conforman el gerente, secretaria y asistentes.

1.5 PROCESO PRODUCTIVO DE LA INDUSTRIA DE LÁCTEOS

1.5.1 La leche como materia prima:

“Las leches fluidas están compuestas de agua, grasa, lactosa y cenizas. La mayor parte de la leche está compuesta de 80 a 90 por ciento de agua, siendo que el 10 por ciento consiste en una abundante cantidad de nutrientes que necesita el cuerpo para la salud, incluso las grasas, hidratos de carbono, proteínas, minerales, y vitaminas”. (25:2)

“El aporte energético de la leche es significativo y se debe a su contenido de carbohidratos y de materia grasa. Es una de las fuentes más valoradas de proteína en la alimentación debido a la alta calidad biológica que posee. Juega un papel importante en la dieta diaria, ya que también contiene vitaminas necesarias para el buen funcionamiento del cuerpo humano. Las vitaminas de

mayor valor nutricional de la leche son sobre todo la riboflavina y vitamina B12, vitaminas A y D, cuyo contenido natural es reducido cuando se elimina parte de la grasa para obtener la leche descremada y semidescremada. La leche de la vaca contiene típicamente aproximadamente de 3.5 a 5 por ciento de grasa que se dispersa a lo largo de la leche en glóbulos, proporcionando el sabor característico de leche y textura, la grasa proporciona vitaminas A, D, E, y K, así como ciertos ácidos grasos que el cuerpo no puede producir solo”. (25:2)

De acuerdo con el producto que se elaborará, la industria aplicará el proceso productivo que sea aplicable, de la siguiente forma:

1.5.2 Productos fermentados:

Los productos fermentados son los que se forman como sub-productos de la leche, incluyendo el yogur y el queso, cuando las bacterias descomponen la lactosa para producir ácido láctico.

El yogur es normalmente hecho de leche que se ha fortificado con leche en polvo sin grasa, para mejorar su textura y sabor. La leche fortificada se pasteuriza a temperaturas altas y se homogeneiza, luego se agregan cultivos lácticos. “La homogeneización se realiza forzando la leche caliente bajo una presión alta a través de boquillas pequeñas. Los glóbulos de grasa son hechos tan pequeños que permanecen dispersados a lo largo de la leche uniformemente. La homogeneización ayuda a proteger los valores nutritivos propios del producto y a garantizar su duración”. (25:3)

Los tipos más populares de yogur son el estilo suizo, con fruta mezclada en el yogur y el estilo sundae, con fruta en el fondo o en la parte superior.

El requesón y la crema agria, como el yogur son producidos por la descomposición de la lactosa por las bacterias. El requesón se hace de leche

desnatada. La crema agria es hecha de la crema. Los dos tienen un sabor fuerte, agrio, impartido por el ácido láctico.

El queso tiene un proceso complejo de fabricación, cada variedad de queso difiere en los detalles del proceso. Sin embargo, todos siguen los mismos pasos básicos. A la leche se agregan las bacterias específicas que consumen la lactosa y dan ácido láctico como producto. Los quesos permiten más tiempo de fermentación que el yogur y el requesón. “Los productos desechados por las bacterias al digerir las grasas y proteínas proporcionan los sabores distintivos y más fuertes de los quesos. La acidificación de la leche precipita trozos húmedos de proteína llamados cuajadas. Las cuajadas contienen la proteína de la leche y la mayoría de grasa, minerales y vitaminas. El líquido delgado residual se conoce como suero. Las cuajadas se salan y se prensan para eliminar más suero, bajo temperatura y humedad controladas, por diferentes lapsos de tiempo, para producir el queso”. (25:3)

Existen dos tipos de queso fresco:

- ❖ Puro: Se utiliza leche entera con todo su contenido de grasa
- ❖ Corriente: Se usa leche descremada, se mezcla igual cantidad de leche entera y de leche descremada para lograr un porcentaje de materia grasa entre 2 y 2.2%.

1.5.3 Leche entera, leche baja en grasa y leche descremada:

“El peso de la grasa de la leche cruda es más ligero que el resto de la leche, y sube para formar una capa de crema naturalmente. Pasando la leche en una máquina llamada centrífugo, se acelera la formación de una capa de crema, y es posible llevar a cabo la separación de la grasa de la leche cruda. Diferentes cantidades de grasa son separadas de la leche cruda, produciendo diferentes

tipos de leche fresca. Si el volumen de grasa se baja a 3.25 por ciento, la leche se vende como leche entera. Leche baja en grasa tiene de 1 a 2 por ciento de grasa. La leche desnatada o leche descremada es el líquido que permanece después de quitar toda la crema. Aproximadamente, la mitad de leche producida se consume como uno de estos tipos de leche fresca, el resto se procesa en otros productos como crema, mantequilla, yogur y helado. (25:3)

Con el fin de asegurar su calidad para consumo humano, casi toda la leche sufre pasteurización, es decir, se calienta la leche a una temperatura alta por un lapso especificado de tiempo para destruir las bacterias patógenas.

El tratamiento con calor por lo general es muy fuerte para inactivar completamente a los microorganismos, y también cambia el sabor de los alimentos.

En muchos casos el sabor a cocido no causa problemas y el consumidor acepta la apariencia y el sabor de los alimentos. Sin embargo, la mayoría de la gente pone objeción al sabor de la leche hervida o cocida. Para evitar esos rechazos, las procesadoras esterilizan la leche sólo en forma parcial para el consumo humano.

Concluidos los procesos que le dan a la leche las propiedades adecuadas para ser consumida, esta pasa a una sección de enfriamiento súbito del pasteurizador, luego es transportada al departamento de empaque, donde las máquinas forman el envase, lo llenan y lo sellan bajo condiciones totalmente estériles.

Las leches condensada, evaporada y pulverizada son producidas evaporando toda o alguna del agua de la leche. Se endulza la leche condensada con azúcar, estos productos tienen vida de anaquel más larga que la leche fluida.

1.5.4 Crema, mantequilla y helado:

“Para poder etiquetar un producto como crema debe contener 18 por ciento de grasa de leche o más, así hay cremas que contienen de 30 a 36% de grasa. Las diferentes calidades de crema son estimadas por su textura lisa, espesa. Cuando la crema endurecida se bate en una mantequera suavemente, los glóbulos de grasa se reúnen para formar la mantequilla, dejando el suero como subproducto.

La mantequilla contiene 82.5 por ciento de grasa por lo menos. En el pasado, antes de la aparición de la refrigeración, se agregaba sal a la mantequilla para retardar el proceso de descomposición, ahora se agrega la sal principalmente para mejorar el sabor”. (25:4)

El helado es un postre popular, hecho de leche, crema, azúcar y condimentos. Se hace la mezcla y se condensa en recipientes bajo refrigeración.

Las variantes de helado incluyen: el de hielo que contiene menos grasa, sorbete que tiene mayor cantidad de grasa y helado francés que contiene más grasa y se enriquece con yemas de huevo.

1.6 ASPECTOS TRIBUTARIOS Y LEGALES APLICABLES A LAS EMPRESAS DE PRODUCTOS LÁCTEOS

1.6.1 Obligaciones tributarias:

1.6.1.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92).

Este decreto lo emitió el Congreso de la República el 9 de abril de 1992 y entró en vigencia a partir del 1 de julio de de ese mismo año.

Esta ley ha sufrido una serie de modificaciones a través de los siguientes decretos: 61-94, 36-97, 80-2000, 33-2001, 18-2004, 33-2004, 24-2005, 77-2005 y recientemente a través del decreto 13-2008.

De acuerdo con el artículo 1 “se establece un impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique la ley, que provenga de la inversión de capital de trabajo o de la combinación de ambos”.

De conformidad con el texto arriba indicado, se resume que el impuesto grava los ingresos o la renta de la persona que realiza actividades mercantiles o la persona que realiza una actividad mercantil, como lo es una industria de productos lácteos.

1.6.1.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto 27-92):

Esta ley fue emitida por el organismo legislativo de la República de Guatemala el 9 de abril de 1992, entrando en vigencia a partir del 1 de julio de ese año.

Los decretos que han ocasionado modificaciones al mismo son los siguientes: 60-94, 142-96, 39-99, 44-2000, 80-2000, 32-2001, 48-2001, 62-2001, 66-2002, 88-2002, 16-2003 y 20-2006.

De conformidad con lo establecido en el artículo 3 de la ley, se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los siguientes actos o contratos:

- a) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos
- b) La prestación de servicios en el territorio nacional
- c) Las importaciones
- d) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles
- e) La adjudicación de bienes muebles e inmuebles, en pago, excepto cuando se realiza la distribución de bienes a herederos.

- f) Los retiros de bienes muebles de las empresas, por parte de los propietarios, socios, directores o empleados para su uso o consumo personal o de su familia.
- g) La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, excepto cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio.
- h) La venta o permuta de bienes inmuebles.
- i) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
- j) La aportación de bienes inmuebles a sociedades según lo establecido en el artículo 7 de la misma ley

Por lo consiguiente desde el momento en que se realizan ventas o cualquier otro acto o contrato arriba indicados, la empresa está afecta a este impuesto.

1.6.1.3 Ley del Impuesto de Solidaridad (Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala):

La ley del Impuesto de Solidaridad en el artículo 1 establece un impuesto a cargo de las personas individuales o jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias y otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

Con fecha 9 de diciembre de 2008 el Congreso de la República de Guatemala emite el decreto 73-2008, entrando en vigencia a partir del 1 de enero de 2009, el cual sustituyó al anterior decreto 19-04: Ley Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, la vigencia de este impuesto vencía el 31 de diciembre de 2007, sin embargo a través del Decreto 69-2007, se prorrogó su vigencia par el 31 de diciembre del año 2008.

1.6.1.3 Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros (Decreto 26-95)

Este impuesto grava los ingresos por intereses de cualquier naturaleza, que se acrediten o paguen en cuenta a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala, no sujetas a la Superintendencia de Bancos. Siempre que la empresa perciba ingresos por intereses, por ejemplo los generados por los fondos depositados en cuentas bancarias, está sujeta al pago del impuesto sobre productos financieros.

Además de las leyes enumeradas anteriormente, la industria de productos lácteos debe considerar otras leyes fiscales y normativa legal a la que pueda estar sujeta de acuerdo con las operaciones que realiza, por ejemplo: el decreto 15-98, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, si la industria posee terrenos propios; el decreto 20-2006 que contiene las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, entre otros aspectos, si fuera sujeto de retención o agente retenedor del IVA.

Así mismo es importante atender las leyes laborales, toda vez que la compañía contrata los servicios de sus trabajadores para la realización de sus fines, por ejemplo:

El Código de Trabajo establecido por el decreto 14-41, que regula las relaciones que surgen entre el trabajador y el patrono. El Reglamento de Contribuciones del Seguro Social de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS) según acuerdo No. 546 de dicho órgano administrativo. De conformidad con este reglamento, el empleador, en este caso la industria de lácteos, está obligado a inscribirse en el seguro social y declarar todos los sueldos y salarios pagados o acreditados a los trabajadores.

1.6.2 Aspectos legales:

Los establecimientos que fabrican, empaacan, expeden o sirven productos lácteos y sus derivados, tienen la obligación legal de cumplir con lo establecido en diferentes normas, por ejemplo:

- ❖ El Código de Salud
- ❖ En la norma sanitaria No. 001-2003
- ❖ En el Acuerdo Gubernativo No.147-2002, Normas para la inocuidad, pasteurización y rehidratación de la leche
- ❖ En el Reglamento para la Inocuidad de los Alimentos, Acuerdo Gubernativo número 969-99.
- ❖ Así como en la Ley de Sanidad Vegetal y Animal y su Reglamento (decreto 36-98)

1.6.2.1 Código de Salud (Decreto 90-97):

En el artículo 131 se establece que: “Previo a comercializar un producto alimenticio con nombre comercial, se debe contar con la autorización del Ministerio de Salud y obtener su registro sanitario de referencia, o certificación sanitaria, en dicho Ministerio. El registro sanitario de referencia permitirá garantizar la inocuidad y calidad del alimento y constituirá el patrón de base que servirá para controlar periódicamente el producto en el mercado. Los requisitos para el registro sanitario de referencia estarán basados en los criterios de riesgo establecidos en el reglamento respectivo.”

1.6.2.2 Norma Sanitaria para la Autorización y Control de Fábricas Procesadoras de Leche y Productos Lácteos No. 001-2003:

Esta norma emitida por la Dirección General de Regulación, Vigilancia y Control de la Salud, del Ministerio de Salud establece en el artículo 1: “La presente Norma Sanitaria aplica a Fábricas Procesadoras de Leche y Productos Lácteos, y contiene los requisitos mínimos de higiene en la fabricación, manipulación,

envasado y almacenamiento, con el fin de asegurar un suministro higiénico-sanitario de los mismos.”

Entre otros aspectos esta norma establece:

Artículo 3. (1.1): Autorización. Los establecimientos deben estar autorizados y haber sido aprobados por el Departamento de Regulación y Control de Alimentos, DRCA, mediante licencia sanitaria.

Artículo 3. (4.2): Requisitos aplicables a la materia prima e ingredientes. Las materias primas y los ingredientes almacenados en los locales del establecimiento deben mantenerse en condiciones que impidan la descomposición, protejan contra la contaminación y reduzcan al mínimo el deterioro. Se debe asegurar la adecuada rotación de las existencias de materias primas e ingredientes, siguiendo el sistema de “primeras entradas, primeras salidas” (PEPS).

Artículo 3. (4.10) Almacenamiento de productos terminados. Los productos deben despacharse siguiendo el sistema “primeras entradas, primeras salidas” (PEPS).

Así mismo, la presente norma establece que se debe cumplir con normas Coguanor en lo aplicable.

Su nombre deriva de que son emitidas por la Comisión Guatemalteca de Normas que es el Organismo Nacional de Normalización según el Decreto No. 1523 del Congreso de la República del 05 de mayo de 1962. Coguanor es una entidad adscrita al Ministerio de Economía cuya principal misión es la de proporcionar soporte técnico al sector productivo y protección al consumidor, por medio de la actividad de normalización.

La Comisión Guatemalteca de Normas, preocupada por el desarrollo de la actividad productiva de bienes y servicios en el país ha armonizado las normas internacionales para la certificación de sistemas de gestión de la calidad ISO 9000, a las que únicamente se les hicieron leves modificaciones en su redacción.

El proceso de normalización se realiza a través de Comités Técnicos de Trabajo (CTT) o por encuesta pública, con lo que se garantiza la participación de todos los sectores interesados.

“ISO (la Organización Internacional de Normalización por sus siglas en inglés) es una federación mundial de organismos nacionales de normalización (organismos miembros de ISO). El trabajo de preparación de las normas internacionales normalmente se realiza a través de los comités técnicos de ISO. Cada organismo miembro interesado en una materia para la cual se haya establecido un comité técnico, tiene el derecho de estar representado en dicho comité. Las organizaciones Internacionales, públicas y privadas, en coordinación con ISO, también participan en el trabajo.” (1,1)

Se pueden mencionar las siguientes normas de aplicación a las empresas productoras de lácteos y sus derivados:

- ❖ La calidad del agua potable debe cumplir con las especificaciones definidas en la Norma Coguanor 29 001: Agua Potable
- ❖ La limpieza y desinfección de las instalaciones y equipos en el establecimiento deben realizarse de acuerdo a lo indicado en la norma Coguanor 34 234. Leche y Productos Lácteos. Código de Prácticas para Limpieza y Desinfección en la Industria de Productos Lácteos.
- ❖ En lo referente a la pasteurización de la leche se cumplirá lo establecido en la Norma Coguanor 34 240:97 Leche y Productos Lácteos. Código de Prácticas de Higiene para Elaboración de Leche y Productos Lácteos.

- ❖ La etiqueta de los productos debe cumplir con lo especificado en la norma Coguanor 34 039 Etiquetado de Productos Alimenticios Envasados para Consumo Humano.

- ❖ Según la naturaleza de la leche o los productos lácteos, podrán necesitarse criterios microbiológicos, químicos o físicos. Estos criterios deben igualar o superar a los establecidos en las normas Coguanor correspondientes. Si se procede al análisis del producto final, los criterios deben incluir procedimientos de toma de muestras, especificaciones de metodología analítica y límites de aceptación, lo cual, de preferencia, se hará de acuerdo con la norma Coguanor NGO 34 046 h1.

1.6.2.3 Norma para la Inocuidad, Pasteurización y Rehidratación de la Leche, Comercialización de los Productos Lácteos, su Empaque y Etiquetado (Acuerdo Gubernativo 147-2002)

En el artículo 2 esta normativa establece que para garantizar la inocuidad de los productos lácteos que se produzcan, elaboren, comercialicen, distribuyan o importen al país, conforme a lo establecido en ley, los productores e industriales deben contar con el registro y la autorización extendida por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación y el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

Además de lo normado en el artículo anterior, en el artículo 3, se establece que toda instalación de producción de leche y productos lácteos deberá contar con la autorización del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación, y toda instalación de procesamiento y distribución de leche y productos lácteos deberá contar con la autorización del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

1.6.2.4 Reglamento para la Inocuidad, (Decreto 969-99)

En el artículo 4 establece que los importadores, productores, distribuidores, expendedores y manipuladores de alimentos, son responsables del cumplimiento de la normativa concerniente a la inocuidad sanitaria de los alimentos, su registro sanitario de referencia y su evaluación de la conformidad.

Esta norma, entre otros proporciona las siguientes definiciones:

“Artículo 6 (6.19) Inocuidad: La garantía de que los alimentos no causarán daño al consumidor cuando se preparen y/o consuman de acuerdo con el uso a que se destina.

Artículo 16. Licencia sanitaria. Todo propietario de establecimientos de alimentos, previo a su funcionamiento o apertura al público, deberá obtener la licencia sanitaria extendida por la autoridad competente. Es prohibido el funcionamiento de establecimientos de alimentos sin licencia sanitaria vigente.

Artículo 22. Requisitos del transporte. Los vehículos de transporte de alimentos, bebidas y materias primas de los mismos, están sujetos al cumplimiento de las disposiciones higiénico-sanitarias, a la inspección sanitaria y deberán ser exclusivos para tal fin, de manera que protejan los productos de contaminaciones y aseguren su correcta conservación en el traslado. Es prohibido el transporte simultáneo o alterno de sustancias tóxicas con alimentos.

Artículo 27. Registro sanitario de referencia. El registro sanitario de referencia es el acto administrativo mediante el cual, el Ministerio de Salud por conducto del Laboratorio Nacional de Salud, evalúa y certifica un alimento procesado, conforme las normas y reglamentaciones de inocuidad y calidad específicas. Este registro constituye el patrón de referencia que servirá de base para las evaluaciones del control posterior que se hagan a dicho producto en el mercado.

Artículo 30. Evaluación de la conformidad. La evaluación de la conformidad constituye el acto técnico administrativo por medio del cual el Ministerio de Salud, a través del Laboratorio Nacional de Salud, evalúa los alimentos procesados y otros productos que se ingieren, conforme normas y reglamentaciones específicas para asegurar la calidad e inocuidad de los alimentos procesados.

1.6.2.5 Ley de Sanidad Vegetal y Animal, (Decreto 36-98)

Su objetivo es velar por la protección y sanidad de los vegetales, animales, especies forestales e hidrobiológicas. La preservación de sus productos y subproductos no procesados contra la acción perjudicial de las plagas y enfermedades de importancia económica y cuarentenaria, sin perjuicio para la salud humana y el ambiente.

De acuerdo con esta ley, el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación (MAGA), es la entidad responsable para la aplicación de la misma y sus reglamentos. Dentro de algunas de sus atribuciones establecidas, cabe mencionar:

- ❖ Según el artículo 21, podrá ordenar el tratamiento, cuarentena, sacrificio o destrucción de los animales, así como productos o subproductos no procesados de origen animal, que a su juicio representen riesgo para la salud animal o salud humana.

- ❖ La preinspección, inspección y vigilancia sanitarias requeridas para la debida protección humana, en lo que respecta a la producción, elaboración, transformación, manejo, almacenaje, transporte e importación de materias primas, así como de los productos y subproductos no procesados de origen animal, destinados al consumo humano (artículo 22).

- ❖ En el artículo 24, se establece que efectuará monitoreo, detección, prediagnóstico y diagnóstico de enfermedades en todo el territorio nacional; así como la formulación y ejecución de planes de contingencia.
- ❖ Exigir que todo producto veterinario o insumo para alimentación animal esté debidamente registrado, verificado por las normas de calidad y uso, según los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente, según el artículo número 26.

El cumplimiento de los aspectos enumerados anteriormente, le permiten a la industria de productos lácteos operar dentro del marco regulatorio guatemalteco, y llevar a cabo el proceso para poner a disposición de los consumidores los productos que comercializa.

Derivado de las operaciones que realiza, la entidad elabora registros que le permiten generar información acerca de la situación financiera de la compañía y sus resultados de operación, entre otros, y para tal fin la industria emplea la técnica contable, la cual se desarrolla en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO II

LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA INDUSTRIA DE PRODUCTOS LÁCTEOS

2.1 **DEFINICIÓN**

Actualmente, la globalización e internacionalización de las actividades de las empresas, exige que la industria de productos lácteos, cuente con un adecuado sistema de registro que le permita emitir información financiera que llene requisitos de comparabilidad y transparencia para ser competitivos en las condiciones actuales de los negocios. La introducción de las Normas Internacionales de Información Financiera al país (a partir del 1 de enero de 2009), responde a esta necesidad de las empresas en un mundo globalizado.

En el contexto de la normativa contable vigente a partir del año 2009 en el país, se puede definir a la contabilidad como la técnica que se utiliza para registrar las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera de las transacciones y otros eventos que realiza la misma, con la finalidad de facilitar a los distintos interesados tomar decisiones.

“Las decisiones económicas que toman los usuarios de los estados financieros requieren una evaluación de la capacidad que la entidad tiene de generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como la proyección temporal y la certeza de su generación. En último extremo, esta capacidad determina, por ejemplo, la capacidad de una entidad para pagar a sus empleados y proveedores, satisfacer los pagos de intereses, reembolsar préstamos y efectuar distribuciones a los propietarios. Los usuarios pueden evaluar mejor esta capacidad para generar efectivo y sus equivalentes si se les suministra información centrada en la

situación financiera, el desempeño y los cambios en la posición financiera de una entidad.”(14:73)

2.2 GENERALIDADES

2.2.1 Objetivo de la contabilidad:

“El objetivo de la contabilidad es generar estados financieros que suministren información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de una entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios para tomar decisiones económicas.” (14:73)

Con relación a la información suministrada, esta deberá cumplir con un objetivo administrativo y uno financiero.

Administrativo: “Los estados financieros muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia, o dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma. Aquellos usuarios que desean evaluar la administración o responsabilidad de la gerencia, lo hacen para tomar decisiones económicas como pueden ser, por ejemplo, si mantener o vender su inversión en la entidad, o si continuar o reemplazar a los administradores encargados de la gestión de la entidad.” (14:73)

Financiero: La información generada por la contabilidad “refleja principalmente los efectos financieros de sucesos pasados, y no contienen necesariamente información distinta de la financiera.” (14:73)

2.2.2 Características de la información

Se entiende por la información contable a la comunicación de los sucesos relacionados con la obtención y la aplicación de los recursos económicos expresados en unidades monetarias.

La característica fundamental que debe tener la información contable es la utilidad. La utilidad como característica de la información contable, es la cualidad de adecuarse al propósito del usuario. Dada la imposibilidad de conocer al usuario específico y sus necesidades particulares, se presenta información general por medio de los estados financieros: el estado de situación financiera, el estado de resultados y el estado de cambios en el patrimonio.

La utilidad de la información está en función a los siguientes atributos: comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad. De acuerdo con el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, estas características se definen de la siguiente manera:

- ❖ **Comprensibilidad.** La información suministrada en los estados financieros debe ser fácilmente comprensible para los usuarios. Para este propósito, se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y en general de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia.
- ❖ **Relevancia.** Para ser útil, la información debe ser relevante de acuerdo con las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios. La información posee la cualidad de la relevancia cuando ejerce influencia sobre las decisiones económicas de los que la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente.
- ❖ **Fiabilidad.** La información posee la cualidad de fiabilidad cuando está libre de error material y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel y se espera que represente razonablemente las operaciones realizadas por la compañía.

- ❖ **Comparabilidad.** Consiste en que la información contable debe ser comparable de un negocio a otro y que dentro del mismo negocio sea comparable de un periodo a otro, para identificar las tendencias del desarrollo financiero de la entidad y el desempeño del negocio.

2.2.3 Usuarios de la información financiera:

El proceso contable incluye además de la creación de información, la comunicación de la misma a quienes estén interesados y la interpretación de la información contable para ayudar en la toma de decisiones comerciales.

Un sistema contable debe proporcionar información a los gerentes y también a varios usuarios externos que tienen interés en las actividades financieras de la empresa.

Entre los usuarios de los estados financieros se encuentran los dueños, accionistas, inversionistas, entidades crediticias, proveedores y otros acreedores comerciales, los clientes, empleados, el gobierno y entidades públicas. Estos usan los estados financieros para satisfacer algunas de sus variadas necesidades de información.

Entre las citadas necesidades se encuentran las siguientes:

- ❖ **Los accionistas:** Las personas que poseen acciones de la compañía están interesados en la información que les permita evaluar la capacidad de la entidad para pagar dividendos.
- ❖ **Inversionistas:** Los inversores que aportan capital y sus asesores están preocupados por el riesgo y el rendimiento que van a generar sus inversiones. Necesitan información que les ayude a determinar si deben comprar, mantener o vender las participaciones.

- ❖ Instituciones de crédito: Las entidades que proporcionan financiamiento a la compañía están interesados en la información que les permita determinar si el capital otorgado en préstamo, así como el interés asociado al mismo, serán pagados al vencimiento.
- ❖ Proveedores y otros acreedores comerciales. A los proveedores y los demás acreedores comerciales, les es de sumo interés la información que les permita determinar si las cantidades pendientes de cobro, pueden ser pagadas cuando llegue su vencimiento.
- ❖ Clientes. Los clientes están interesados en la información acerca de la continuidad de la entidad, especialmente cuando tienen compromisos a largo plazo, o dependen comercialmente de ella.
- ❖ Empleados. Los empleados y los sindicatos están interesados en la información acerca de la estabilidad de la compañía y en conocer los datos que les permitan evaluar la capacidad de la entidad para afrontar las remuneraciones, los beneficios que les puedan ser proporcionados tras el retiro y otras ventajas obtenidas de la entidad.
- ❖ El gobierno y sus organismos públicos. “El gobierno y sus organismos públicos están interesados en la distribución de los recursos y, por tanto, en la actuación de las entidades. También recaban información para regular la actividad de las entidades, fijar políticas fiscales y utilizarla como base para la construcción de las estadísticas de la renta nacional y otras similares, como el cobro del impuesto sobre las ganancias”. (14:37)
- ❖ Público en general. Derivado de que las entidades contribuyen al desarrollo de la economía local de varias maneras, como: ser fuentes generadoras de empleo o incentivar la economía a través de la compra de productos a proveedores locales,

la población en general está interesada en conocer la situación financiera de la compañía. Los estados financieros pueden ayudar al público suministrando información acerca del desarrollo y alcance de sus actividades y la tendencia de los resultados de sus operaciones.

2.3 PROCESO DE REGISTRO DE LAS OPERACIONES

El sistema de información contable sigue un modelo básico y un sistema de información bien diseñado, ofreciendo así control, compatibilidad, flexibilidad y una relación aceptable de costo / beneficio.

El sistema contable de la industria de lácteos, se debe ejecutar en tres pasos básicos y debe tener relación con las actividades financieras; los datos se deben registrar, clasificar y resumir, sin embargo, el proceso contable involucra la comunicación a quienes estén interesados y la interpretación de la información contable para ayudar en la toma de decisiones comerciales.

2.3.1 Registros de diario:

En el sistema contable se debe llevar un registro sistemático de la actividad comercial diaria en términos económicos. En una empresa dedicada a la producción de lácteos se llevan a cabo todo tipo de transacciones que se pueden expresar en términos monetarios y que se deben registrar en los libros de contabilidad.

2.3.2 Clasificación de la información:

Un registro completo de todas las actividades comerciales implica comúnmente un gran volumen de datos, demasiado grande y diverso para que pueda ser útil para las personas encargadas de tomar decisiones.

Por tanto, la información debe clasificarse en grupos o categorías. Se deben agrupar aquellas transacciones a través de las cuales se recibe o paga dinero.

2.3.3 Resumen de la información:

Para facilitar la consulta de la información contable por parte de los usuarios e interesados en la toma de decisiones, es importante que esta sea resumida, derivado de que cada partida o categoría presentada en los estados financieros está compuesta por una gran cantidad de datos lo cual resultaría impracticable para toda persona interesada en leerla.

2.4 **ESTADOS FINANCIEROS**

De acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 1, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, vigente en Guatemala a partir de enero de 2009, “los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera, el desempeño financiero de una entidad y sus flujos de efectivo, así mismo muestran el resultado de la gestión de los administradores con los recursos que se les han confiado. Con este propósito, los estados financieros deben proporcionar información acerca de los activos, pasivos, el patrimonio neto, ingresos y gastos, los cambios que hubiere sufrido el patrimonio y los flujos de efectivo.”(14:888)

De acuerdo con la norma anteriormente citada, un juego completo de estados financieros comprende:

- ❖ Estado de Situación Financiera
- ❖ Estado de Resultados
- ❖ Estado de Cambios en el Patrimonio
- ❖ Estado de Flujos de Efectivo
- ❖ Notas a los Estados Financieros

2.4.1 Principios de los Estados Financieros

❖ Presentación razonable y cumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Los estados financieros deben reflejar razonablemente, la situación, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad, lo cual se logra con la aplicación de las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos fijados en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera. Se presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.

❖ Hipótesis de negocio en marcha:

“Los estados financieros deben ser elaborados bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia espere liquidar la entidad o finalizar sus operaciones. Si la gerencia, es consciente de la existencia de eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, debe revelarlas en los estados financieros. En el caso de que los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de negocio en marcha, debe revelarse en los mismos, así como las alternativas sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha”.(14:889)

❖ Base contable de acumulación o devengo:

“Los estados financieros deben ser elaborados utilizando la base contable de acumulación o devengo, para ello, las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos, cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera”.(14:890)

❖ Uniformidad en la presentación:

“Las partidas en los estados financieros deben presentarse y clasificarse uniformemente de un período a otro, excepto si exista un cambio en la naturaleza de las operaciones de la compañía y se determine que es mas apropiada otra presentación, o bien si una Norma (NIIF) así lo requiere”. (14:892)

❖ Materialidad o importancia relativa y agrupación de datos:

“Cada clase de partidas similares, que posea la suficiente importancia relativa, deberá ser presentada por separado en los estados financieros. Las partidas de naturaleza o función distinta deberán presentarse separadamente, a menos que no sean materiales”. (14:890)

❖ Compensación:

“No deben compensarse activos con pasivos, ni ingresos con gastos, excepto cuando la compensación sea requerida o esté permitida por alguna Norma o Interpretación, ya que de esa forma se limita la capacidad de los usuarios para comprender tanto las transacciones y operaciones realizadas por la empresa, así como para evaluar los flujos futuros de efectivo de la entidad”. (14:890)

❖ Frecuencia de la información

“Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente.

Cuando una entidad cambie el cierre del periodo sobre el que informa y presente los estados financieros para un periodo contable superior o inferior a un año, revelará, además del periodo cubierto por los estados financieros, las razones por las que se utilizó un periodo distinto y que las cifras no son totalmente comparables”. (14:891)

❖ Información comparativa

“Los estados financieros deben presentarse de manera comparativa con respecto al período anterior, con el objeto de facilitar la comprensión de los estados financieros del período corriente”. (14:891)

2.4.2 Estructura y Contenido de los Estados Financieros

❖ Identificación de los estados financieros:

De acuerdo con la referida NIC 1, los estados financieros deben incluir:

El nombre de la compañía,

La indicación sobre si corresponden a un grupo o es una compañía individual,

El período cubierto por los estados financieros,

La moneda de presentación, y

El nivel de agregación y el redondeo utilizado al presentar las cifras.

2.4.3 Estado de Situación Financiera:

La NIC No. 1, indica que la entidad puede optar entre dos formas distintas para la presentación de su información financiera: la primera opción, y la recomendada por la norma, es presentar sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas dentro del balance; sin embargo si la presentación atendiendo al grado de liquidez proporciona información relevante que sea más fiable, el balance general se presentará de esta forma.

Independientemente del método de presentación adoptado, la entidad debe revelar para cada cuenta de activo o pasivo, los saldos corrientes y los no corrientes.

Activos corrientes

“Criterios para clasificar los activos corrientes:

- ❖ Se espere realizar, vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad
- ❖ Se mantenga fundamentalmente con fines de negociación
- ❖ Se espere realizar dentro del periodo de los doce meses posteriores a la fecha del balance, o
- ❖ Se trate de efectivo u otro medio equivalente al efectivo, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance.

Todos los demás activos se clasificarán como no corrientes.” (14:896)

Pasivos corrientes

“Criterios de clasificación de los pasivos corrientes:

- ❖ Se espere liquidar en el ciclo normal de la operación de la entidad
- ❖ Se mantenga fundamentalmente para negociación
- ❖ Deba liquidarse dentro del periodo de doce meses desde la fecha del balance, o
- ❖ La entidad no tenga un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del balance.

Todos los demás pasivos se clasificarán como no corrientes.” (14:897)

Información a revelar en el balance:

La Norma Internacional de Contabilidad No. 1 en su párrafo No. 54, establece que en el Estado de Situación Financiera se incluirán, como mínimo, rubros específicos que contengan los saldos correspondientes a las siguientes partidas:

- ❖ propiedades, planta y equipo
- ❖ propiedades de inversión
- ❖ activos intangibles
- ❖ activos financieros
- ❖ inversiones
- ❖ activos biológicos
- ❖ inventarios
- ❖ deudores comerciales y otras cuentas a cobrar
- ❖ efectivo y otros medios líquidos equivalentes
- ❖ acreedores comerciales y otras cuentas por pagar
- ❖ provisiones
- ❖ pasivos financieros
- ❖ pasivos y activos por impuestos corrientes
- ❖ pasivos y activos por impuestos diferidos
- ❖ intereses minoritarios, presentados dentro del patrimonio neto
- ❖ capital emitido y reservas de capital

2.4.4 Estado de Resultados

El estado de resultados debe reflejar los ingresos, los gastos y la utilidad o pérdida neta obtenida en el período

Para cumplir con el párrafo 82 de la NIC 1, ya relacionada, en el estado de resultados se incluirán, como mínimo, las siguientes partidas:

- ❖ ingresos ordinarios
- ❖ costos de operación
- ❖ costos financieros
- ❖ gastos de operación
- ❖ gasto por impuestos
- ❖ resultado del período

Se debe presentar un desglose de los gastos, utilizando para ello una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en la función que cumplan dentro de la entidad, dependiendo de cual proporcione una información que sea fiable y más relevante.

2.4.5 Estado de Cambios en el Patrimonio

Este estado financiero muestra los saldos iniciales y finales, así como el movimiento realizado durante el período de cada una de las cuentas que forman el patrimonio de los accionistas.

En el mismo se deben mostrar, según requerimientos de la normativa internacional vigente en Guatemala, en el párrafo 106 de la NIC 1:

- ❖ el resultado del periodo
- ❖ cada una de las partidas de ingresos y gastos del periodo que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, así como el total de esas partidas
- ❖ los aportes de capital y distribución de dividendos

- ❖ el saldo de los resultados acumulados, al principio del periodo y en la fecha del balance, así como los movimientos del mismo durante el periodo
- ❖ una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, de cada clase de reservas, y los movimientos realizados en el período que se informa.

2.4.6 Estado de Flujos de Efectivo

En este estado financiero se presenta la información con respecto a los cobros y pagos efectuados por la compañía, durante un período. Así mismo, proporciona información acerca de sus actividades de operación, inversión y financiamiento.

La información sobre los flujos de efectivo proporciona a los usuarios las bases para evaluar la capacidad que tiene la compañía para generar efectivo y otros equivalentes de efectivo, así como las necesidades de la entidad para la utilización de dichos flujos de efectivo.

De acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad No. 7, “la entidad debe informar acerca de los flujos de efectivo de las operaciones usando uno de los dos siguientes métodos:

- ❖ método directo, según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos
- ❖ método indirecto, según el cual se presenta inicialmente la ganancia o pérdida en términos netos, cifra que se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y acumulaciones (o devengos) que son la causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro, así como de las partidas de pérdidas o ganancias asociadas con

flujos de efectivo de operaciones clasificadas como de inversión o financiamiento.” (14:986)

2.4.7 Notas a los estados financieros

Adicional a la información presentada en los estados financieros descritos anteriormente, la compañía debe proporcionar otra información que permita a los usuarios comprender o aclarar valores o eventos realizados por la compañía durante el período.

Para el cumplimiento de la Norma Internacional de Contabilidad No. 1, en las notas se incluye:

- ❖ Información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros, así como de las políticas contables específicas empleadas
- ❖ Información que, siendo requerida por las NIIF, (vigentes en Guatemala a partir de enero de 2009, como se mencionó al inicio del presente capítulo), no se presente en el estado de situación financiera, en el estado de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio o en el estado de flujo de efectivo, y
- ❖ La información adicional que, no habiéndose incluido en los estados financieros, sea relevante para la comprensión de alguno de ellos. (14:904)

Normalmente, las notas se presentarán en el siguiente orden:

- ❖ una declaración de cumplimiento con las NIIF
- ❖ un resumen de las políticas contables significativas aplicadas
- ❖ información de apoyo para las partidas presentadas en el balance, en el estado de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el

estado de flujos de efectivo, en el mismo orden en que figuren cada uno de los estados y cada una de las partidas que los componen

- ❖ otras informaciones a revelar, entre las que se incluirán: pasivos contingentes y compromisos contractuales no reconocidos e información obligatoria de carácter no financiero.

2.5 NORMATIVA APLICABLE EN LA ELABORACIÓN, PRESENTACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

2.5.1 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF):

El Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas aprobó a través de la asamblea general extraordinaria del 18 de febrero de 1983, el acuerdo de creación de la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de auditoría del IGCPA.

En asamblea general extraordinaria el Colegio de Economistas y Contadores Públicos y Auditores, del 2 de marzo de 2001 en acta y emitido en el acuerdo No. 2-2000/2002, aprobó la sustitución de la Comisión de Normas de Contabilidad y Auditoría del IGCPA y dio su reconocimiento al comité de Normas de Contabilidad y Auditoría Internacionales. En este mismo documento se sustituyen las normas emitidas por el IGCPA por las Normas Internacionales de Contabilidad.

Sin embargo, posteriormente se emiten otras tres resoluciones: el 4 de junio de 2001, el 16 de julio de 2002 y el 20 de diciembre de 2007, con el propósito de dar vigencia a las Normas Internacionales de Información Financiera, como se explica detalladamente en el tema de la normativa aplicable en Guatemala.

A continuación se describen brevemente los antecedentes de las Normas Internacionales de Información Financiera: IASC, International Accounting Standard Committee, en español Comité de Normas Internacionales de

Contabilidad fue creado en 1973 mediante acuerdo realizado por organizaciones profesionales de la Contaduría pertenecientes a Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Holanda, Japón, México, Inglaterra e Irlanda, con el propósito de homogeneizar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Este comité produjo hasta Abril de 2001, 41 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), las cuales están vigentes, hasta que puedan ser sustituidas por las normas que producirá la nueva institución que se refiere a continuación.

El 29 de Junio de 2001 el IASC se convierte en IASC Foundation y como parte de su estructura, encarga al International Accounting Standard Board (IASB) o Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, producir las siguientes normas de contabilidad, que se llamarán IFRS's, (International Financing Reporting Standard), en español Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's)

El International Accounting Standards Board tiene como una de sus responsabilidades la aprobación de las Normas Internacionales de Información Financiera, así como promover su utilización. Las Normas Internacionales de Contabilidad continuarán vigentes; sin embargo, modificaciones posteriores y nuevos desarrollos de la profesión serán emitidos a través de las NIIF's. En este sentido, cuando se mencione a las NIIF's debe entenderse como tales, a las propias NIIF's, las NIC's y las interpretaciones.

El SIC (Standing Interpretations Committee) o Comité de Interpretaciones de Normas, es responsable de interpretar las NIC's, en el contexto del Marco Conceptual. Los SIC forman parte de las Normas Internacionales de Contabilidad. La SIC fue reemplazada por el IFRIC en el año 2002.

El IFRIC (International Financial Reporting Interpretations), en español Comité de Interpretaciones Sobre la Presentación de Reportes Financieros Internacionales

tiene como objetivo preparar interpretaciones de las NIIF's para aprobación del IASB y, en el contexto de la estructura conceptual, proveer orientación oportuna sobre los problemas de presentación de reportes financieros que no estén especificados de manera clara en las Normas Internacionales de Información Financiera.

2.5.2 Normativa aplicable en Guatemala

De acuerdo con el Código de Comercio de Guatemala, según el artículo 368 “Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados”.

Según resolución de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), de fecha 4 de junio de 2001, se adopta el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros y la Normas Internacionales de Contabilidad, como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, con vigencia a partir del 1 de enero de 2002.

En una nueva resolución de la junta Directiva del IGCPA publicada el 16 de julio de 2002, se derogó la anterior resolución y se adoptó el texto en español del Marco Conceptual para la preparación y Presentación de los Estados Financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad, correspondientes a la versión publicada por el IASB con las normas existentes al 1 de enero de 2001, su vigencia también inició el 1 de enero de 2002.

El 20 de diciembre de 2007, fue derogada la anterior resolución, según acuerdo publicado por el IGCPA. Así mismo fue publicada en el Diario de Centro América, una resolución del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG), relacionada con la adopción en Guatemala de las NIIF's, en la cual, se adoptan como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala,

el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, y las Normas Internacionales de Información Financiera, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera, expresión que comprende también las Normas Internacionales de Contabilidad NIC's y las Interpretaciones originadas por el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o el anterior Comité Permanente de Interpretación (Standing Interpretations Committee - SIC). La vigencia de la resolución de la adopción de las NIIF's, surte efecto optativo a partir del período anual que comienza el 1 de enero de 2008 y obligatorio a partir de enero de 2009.

2.5.3 Normas e Interpretaciones Vigentes en Guatemala al año 2010.

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) que se encuentran vigentes son:

- ❖ NIC 1 Presentación de estados financieros
- ❖ NIC 2 Inventarios
- ❖ NIC 7 Estados de flujos del efectivo
- ❖ NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contable y errores
- ❖ NIC 10 Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa
- ❖ NIC 11 Contratos de construcción
- ❖ NIC 12 Impuesto sobre las ganancias
- ❖ NIC 16 Propiedades, planta y equipos
- ❖ NIC 17 Arrendamientos
- ❖ NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias
- ❖ NIC 19 Beneficios a los empleados (Prestaciones Sociales)
- ❖ NIC 20 Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales
- ❖ NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
- ❖ NIC 23 Costos por préstamos
- ❖ NIC 24 Informaciones a revelar sobre partes relacionadas

- ❖ NIC 26 Contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retiro
- ❖ NIC 27 Estados financieros consolidados y separados
- ❖ NIC 28 Inversiones en asociadas
- ❖ NIC 29 Información financiera en economías híper-inflacionarias
- ❖ NIC 31 Participaciones en negocios conjuntos
- ❖ NIC 32 Instrumentos financieros: Presentación
- ❖ NIC 33 Ganancias por acción
- ❖ NIC 34 Información financiera intermedia
- ❖ NIC 36 Deterioro del valor de los activos
- ❖ NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes
- ❖ NIC 38 Activos Intangibles
- ❖ NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición
- ❖ NIC 40 Propiedades de Inversión
- ❖ NIC 41 Agricultura

Las SIC (interpretaciones de las NIC originadas por el Comité Permanente de Interpretaciones) vigentes en el país en el año 2010:

- ❖ SIC 7 Introducción del Euro
- ❖ SIC 10 Ayudas gubernamentales
- ❖ SIC 12 Consolidación. Entidades de cometido específico
- ❖ SIC 13 Entidades controladas conjuntamente
- ❖ SIC 15 Arrendamientos Operativos. Incentivos
- ❖ SIC 21 Impuesto a las Ganancias – Recuperación de activos no depreciables revaluados
- ❖ SIC 25 Impuesto a las Ganancias – Cambios en la situación fiscal de una empresa o de sus accionistas
- ❖ SIC 27 Evaluación de la esencia de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento
- ❖ SIC 29 Acuerdos de concesión de servicios

- ❖ SIC 31 Ingresos. Permutas de servicios de publicidad
- ❖ SIC 32 Activos Intangibles. Costos de un Sitio Web

Las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) vigentes en Guatemala al año 2010, son las siguientes:

- ❖ NIIF 1 Adopción por primera vez de las NIIF
- ❖ NIIF 2 Pagos basados en acciones
- ❖ NIIF 3 Combinaciones de negocios (reemplaza a la NIC 22)
- ❖ NIIF 4 Contratos de seguros
- ❖ NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y Operaciones discontinuas (reemplaza a la NIC 35)
- ❖ NIIF 6 Exploración y evaluación de recursos naturales
- ❖ NIIF 7 Instrumentos financieros: Revelaciones
- ❖ NIIF 8 Segmentos operativos (reemplaza a la NIC 14)

A continuación el detalle de las CINIIF (interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera - IFRIC - por sus siglas en inglés), vigentes al año 2010, en el país:

- ❖ CINIIF 1 Cambios en pasivos existentes por retiros del servicio y similares
- ❖ CINIIF 2 Aportación de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares
- ❖ CINIIF 4 Determinación de si un contrato incluye un arrendamiento
- ❖ CINIIF 5 Derecho por la participación en fondos para el retiro del servicio, la restauración y rehabilitación del medio ambiente
- ❖ CINIIF 6 Pasivos que surgen de la participación en un mercado específico. Equipo eléctrico y electrónico de deshecho
- ❖ CINIIF 7 Aplicación del enfoque de la reexpresión bajo la NIC 29. Información financiera en economías hiperinflacionarias

- ❖ CINIIF 8 Ámbito de aplicación de la NIIF 2
- ❖ CINIIF 9 Nueva evaluación de los derivados incorporados
- ❖ CINIIF 10 Información financiera interina y deterioro
- ❖ CINIIF 11 Transacciones con acciones de tesorería y de grupo
- ❖ CINIIF 12 Acuerdos de concesión de servicios
- ❖ CINIIF 13 Programas de fidelización de clientes
- ❖ CINIIF 14 El límite de un activo de beneficios definidos, requerimientos mínimos de fondeo y su interacción

La industria de productos lácteos al aplicar la normativa enumerada anteriormente en la elaboración de su información financiera, se asegura de presentar de manera razonable la misma, no obstante, para cerciorarse de que no existan errores e incluso fraudes que puedan distorsionar la situación financiera de la compañía y los resultados de sus operaciones, utiliza los servicios del Contador Público y Auditor, para que realice una auditoría y emita su opinión independiente con respecto a la razonabilidad de las cifras reflejadas en los estados financieros de la compañía. En el siguiente capítulo se exponen los aspectos más relevantes de la auditoría de estados financieros.

CAPÍTULO III

LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE LA INDUSTRIA DE PRODUCTOS LÁCTEOS

3.1 EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

3.1.1 Definición

El Contador Público y Auditor es el profesional que posee conocimiento, habilidad y experiencia en temas contables, de auditoría e impuestos, quien en forma independiente comprueba y fiscaliza las transacciones consignadas en los libros y registros de una contabilidad, con el fin de emitir su opinión imparcial acerca de la veracidad de los estados financieros emitidos por la compañía.

El dueño o los socios de una industria de productos lácteos no pueden tener las diversas fases de su negocio directamente bajo su mando personal en toda ocasión. Dependen de un profesional externo, independiente para que los asesore en los aspectos financieros, contables y fiscales; esta persona es el Contador Público y Auditor, quien debe ofrecer a su cliente, sugerencias, comentarios y análisis sólidos y nuevos, así como examinar los estados financieros de manera imparcial.

La condición de independencia es obligatoria para el profesional, en este sentido el auditor debe expresar su opinión imparcialmente, en atención a hechos reales comprobables, según su propio criterio y con perfecta autonomía, por lo que debe estar desligado de todo vínculo con los dueños, administradores e intereses de la empresa dedicada a la producción de lácteos, por él auditada.

Su independencia mental y su imparcialidad de criterio y de opinión deben serlo, no solamente de hecho, sino en cuanto a las apariencias también, por lo cual el auditor debe evitar cualquier entredicho que lo pueda vincular a situaciones que permitan dudar de tales cualidades.

3.1.2 Objetivos de la profesión

El objetivo de la profesión de auditoría consiste en apoyar a los miembros de la empresa en el desempeño de sus actividades. Para ello el profesional de la auditoría se encuentra capacitado para proporcionar análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información concerniente a las actividades realizadas por la industria de lácteos y que han sido revisadas por el profesional.

Con respecto al trabajo propiamente de auditoría, el objetivo del examen de los estados financieros de una compañía, por parte de un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre si los mismos reflejan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y los cambios en el patrimonio, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con la legislación vigente.

Dentro de los fines de la auditoría se pueden mencionar los siguientes:

- ❖ Evaluación del estado de situación financiera
- ❖ Examen de los estados financieros
- ❖ Descubrir errores y fraudes
- ❖ Prevenir los errores y fraudes
- ❖ Estudios generales sobre casos especiales, tales como: exámenes de aspectos fiscales y legales

Los estados financieros auditados interesan y son útiles a una variedad de personas y organismos, como se indicó en la sección 2.2.3 del capítulo anterior.

Los estados financieros cuando no han sido auditados son de difícil aceptación por dos razones fundamentales:

- ❖ Han podido ser preparados con honestidad pero de una manera descuidada: así por ejemplo se han podido omitir o inflar pasivos, o bien sobrevalorar activos por errores aritméticos.
- ❖ Han podido ser deliberadamente falsificados con el objeto de encubrir fraudes, evitar el pago de impuestos u obtener un préstamo bancario, entre otros.

3.1.3 Normas Regulatorias

La Norma Internacional de Auditoría No. 220, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB), vigente en Guatemala a partir del año 2008, establece los requisitos éticos relativos a auditorías y revisiones de información financiera histórica, así como otros trabajos para atestiguar y de servicios relacionados, ordinariamente comprende las partes A y B del Código de la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) junto con requisitos nacionales que sean más restrictivos.

A este respecto, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, publicó en el diario oficial del 19 de septiembre de 2008, el Código de Ética Profesional, derogando con éste el anterior emitido el 21 de septiembre de 2007. En el mismo se establecen los siguientes postulados que debe cumplir el Contador Público y Auditor:

- ❖ Responsabilidad hacia la sociedad

Independencia profesional: Debe sostener un criterio libre de conflicto de intereses e imparcial

Calidad profesional de los trabajos: En la prestación de sus servicios debe aplicar la normativa vigente y debe actuar con la intención, el cuidado y la diligencia propios de una persona responsable.

Preparación y calidad del profesional: Debe contar con la preparación profesional y técnica así como con la capacidad necesaria para realizar el trabajo.

Responsabilidad personal: Debe aceptar la responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo o realizados bajo su dirección.

❖ Responsabilidad hacia quien contrata los servicios

Secreto profesional: No revelar por ningún motivo, en beneficio propio o de terceros, los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que exista orden de juez competente.

Obligación de rechazar tareas que irrespeten los principios y normas de la moral: Faltará al honor y dignidad si interviene en actividades reñidas con la moral.

Lealtad al usuario de sus servicios: No debe sacar provecho de situaciones que perjudiquen a quien haya contratado sus servicios.

Retribución económica: Por los servicios que presta debe recibir una retribución económica decorosa.

❖ Responsabilidad ante la profesión:

Respeto a los colegas y a la profesión: Cuidará las relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan.

Dignificación de la imagen profesional gracias a la calidad: Promocionará sus servicios apoyándose en su calidad profesional y personal y de la promoción institucional.

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos: El profesional que de alguna manera transmita sus conocimientos, debe hacerlo con el objetivo de contribuir al desarrollo y difusión de los contenidos propios de la profesión.

El Código de IFAC establece los principios fundamentales de la ética profesional, que incluyen:

- ❖ Integridad
- ❖ Objetividad
- ❖ Competencia profesional y cuidado debido
- ❖ Confidencialidad
- ❖ Conducta profesional

La Norma 220 referida anteriormente, indica que la firma regulada bajo la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1 o ISQC 1 por sus siglas en inglés), emitida también por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y que se refiere al *Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera histórica, y otros trabajos para atestiguar y de servicios relacionados*, requiere que la firma:

“Establezca políticas y procedimientos diseñados para proporcionar seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con las normas profesionales y con los requisitos reguladores y legales, y de que los informes emitidos por la firma o socios del trabajo son apropiados en las circunstancias.” (13:52)

La IFAC, en búsqueda de la armonización contable ha establecido el marco legal del Código de Ética Profesional con el fin de contribuir al mejoramiento de la profesión contable sin dejar a un lado las condiciones que afectan cada país y en las cuales prevalece la normativa nacional contable dadas las diferencias sociales, económicas, culturales y legales que se manifiestan dentro de determinada región.

De acuerdo con la Norma Internacional de Control de Calidad anteriormente citada, el sistema de control de calidad de la firma deberá incluir políticas y procedimientos que deben documentarse y comunicarse al personal de la firma y que se refieran a cada uno de los siguientes elementos:

- ❖ Responsabilidades de los dirigentes sobre el control dentro de la firma.

La Firma deberá establecer políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna que se base en el reconocimiento de que la calidad es esencial en el desempeño de los trabajos. El director ejecutivo o bien el consejo de socios deben asumir la responsabilidad última del sistema de control de calidad.

- ❖ Requisitos éticos.

El despacho debe establecer los lineamientos que permitan cumplir con los principios de la ética profesional, definidos en el Código de Ética de IFAC y que fueron enumerados anteriormente.

Así mismo, debe asegurar que la firma, su personal y quienes están sujetos a los requisitos de independencia, por ejemplo, expertos contratados por la firma, mantienen la independencia requerida por el Código de IFAC y los requisitos éticos nacionales.

Como mínimo anualmente, la firma deberá obtener confirmación por escrito del cumplimiento de sus políticas y procedimientos sobre independencia por todo su personal, a quienes el Código de IFAC y los requisitos éticos nacionales requieren ser independientes.

- ❖ Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de los trabajos específicos.

La firma deberá establecer políticas y procedimientos para la aceptación y la continuidad de las relaciones del cliente así como los trabajos específicos, diseñados para proporcionarle seguridad razonable de que sólo asumirá o continuará relaciones y trabajos cuando:

Haya considerado la integridad del cliente y no tenga información que le lleve a concluir que el cliente carece integridad.

Sea competente para desempeñar el trabajo y tenga las habilidades, tiempo y recursos para hacerlo.

Pueda cumplir con requisitos éticos.

La firma deberá obtener la información que considere necesaria en las circunstancias antes de aceptar un trabajo con un nuevo cliente, o al decidir si continúa el trabajo existente. Cuando se hayan identificado problemas y la firma decida aceptar o continuar la relación con el cliente o un trabajo específico, deberá documentar cómo se resolvieron dichos problemas.

- ❖ Recursos humanos.

Se deben establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionar seguridad razonable de que tiene suficiente personal con las

capacidades, la competencia y el compromiso hacia los principios éticos necesarios para desempeñar sus trabajos de acuerdo a las normas profesionales y los requisitos reguladores y legales, así como facultar a la firma o a los socios del trabajo a emitir informes que sean apropiados en las circunstancias.

Estas políticas y procedimientos se refieren a los siguientes asuntos de personal:

- Reclutamiento
- Evaluación del desempeño
- Capacidades
- Competencia
- Desarrollo de carrera
- Promoción
- Compensación
- Estimación de necesidades del personal

❖ Desempeño del trabajo.

Proporcionar seguridad razonable de que los trabajos se desempeñan de acuerdo con las normas profesionales y los requisitos reguladores y legales, y que la firma o el socio emiten informes que son apropiados en las circunstancias mediante sus políticas y procedimientos.

❖ Monitoreo.

Los socios responsables de la firma deben establecer mecanismos diseñados para proporcionar certeza razonable de que las políticas y los procedimientos relativos al sistema del control de calidad son relevantes, adecuados, operan de manera efectiva y sí son observados en la práctica.

Dichas políticas y procedimientos deberán incluir una consideración y evaluación continuas del sistema de control de calidad de la firma, incluyendo una inspección periódica de una selección de trabajos terminados.

3.1.4 Campos de actuación

De acuerdo con el carácter con el cual se ejerce la auditoría, los auditores pueden clasificarse de una manera general en: internos, externos y del gobierno.

Los auditores externos son quienes de una manera independiente realizan el examen de la información proporcionada por el cliente; los auditores internos son empleados de la empresa cuyas actividades auditan y los auditores del gobierno son empleados de una dependencia gubernamental.

3.1.4.1 Auditoría externa

Aplicando el concepto general, se puede decir que la auditoría externa es el examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una entidad, realizado por un Contador Público y Auditor sin vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir una opinión independiente sobre la forma como opera el sistema, el control interno del mismo y formular sugerencias para su mejoramiento. El dictamen u opinión independiente tiene trascendencia a los terceros, pues da plena validez a la información generada.

La auditoría externa examina y evalúa cualquiera de los sistemas de información de una organización y emite una opinión independiente sobre los mismos, pero las empresas generalmente requieren de la evaluación de su sistema de información financiero en forma independiente para otorgarle validez ante los usuarios del

producto de este, por lo cual tradicionalmente se ha asociado el término auditoría externa a auditoría de estados financieros, lo cual no es totalmente equivalente.

La auditoría externa o independiente tiene por objeto averiguar la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados, expedientes y documentos y toda aquella información producida por los sistemas de la organización.

Una auditoría externa se lleva a cabo cuando se tiene la intención de publicar el informe del sistema de información, con el fin de acompañarlo de una opinión independiente que le dé autenticidad y permita a los usuarios de dicha información tomar decisiones confiando en las declaraciones del auditor.

3.1.4.2 Auditoría Interna

El Instituto de Auditores Internos (Institute of Internal Auditor –IIA-) de los Estados Unidos define la auditoría interna como una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno

Es un control de dirección que tiene por objeto la medida y evaluación de la eficacia de otros controles. La auditoría interna surge por la necesidad de mantener un control permanente y más eficaz dentro de la empresa y de hacer más rápida y efectiva la función del auditor externo. Generalmente, la auditoría interna se ocupa fundamentalmente del sistema de control interno, es decir, del conjunto de medidas, políticas y procedimientos establecidos en las empresas para proteger el activo, minimizar las posibilidades de fraude, incrementar la eficiencia operativa y optimizar la calidad de la información económico-financiera. Se ha centrado en el terreno administrativo, contable y financiero.

La auditoría interna es un servicio que reporta al más alto nivel de la dirección de la organización y tiene características de función asesora de control, por tanto no puede ni debe tener autoridad de línea sobre ningún funcionario de la empresa, a excepción de los que forman parte del departamento de auditoría interna, ni debe en modo alguno involucrarse o comprometerse con las operaciones de los sistemas de la empresa, pues su función es evaluar y opinar sobre los mismos, para que la alta dirección tome las medidas necesarias para su mejor funcionamiento. La auditoría interna solo interviene en las operaciones y decisiones propias de su oficina, pero nunca en las operaciones y decisiones de la organización a la cual presta sus servicios, pues como se dijo es una función asesora.

Diferencias entre auditoría interna y externa:

Existen diferencias substanciales entre la auditoría interna y la auditoría externa, las cuales se mencionan a continuación:

- ❖ En la auditoría interna existe un vínculo laboral entre el auditor y la empresa, mientras que en la auditoría externa no existe tal vinculación, ya que el auditor es contratado de manera independiente por parte de la compañía, siendo ésta, cliente del profesional que presta sus servicios de auditoría.
- ❖ En la auditoría interna el informe del auditor está destinado para la empresa; en el caso de la auditoría externa este dictamen se destina, además de los socios de la compañía, para terceras personas que son ajenas a la empresa.

3.1.4.3 Auditoría gubernamental

Los auditores del gobierno, son quienes realizan el examen de las operaciones de las dependencias y entidades de la Administración Pública, con el objeto de opinar con respecto a si los estados financieros presentan razonablemente la

situación financiera, si los objetivos y metas efectivamente han sido alcanzadas, si los recursos han sido administrados de manera eficiente y si se han cumplido con las disposiciones legales aplicables.

Los auditores del gobierno practican principalmente auditorías de economía, de eficiencia y de resultados de los programas, aunque su trabajo puede implicar también auditoría de cumplimiento, por ejemplo, las que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.2 LA AUDITORÍA INDEPENDIENTE

3.2.1 Definición

Según la Norma Internacional de Auditoría 200 “Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros”, el objeto de una auditoría de estados financieros es permitirle al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos sus aspectos importantes, de acuerdo con un marco de referencia para reportes financieros identificado (por ejemplo las Normas Internacionales de Información Financiera) o a otros criterios previamente acordados.

De acuerdo con la Norma Internacional anteriormente citada, el Contador Público y Auditor, debe efectuar la auditoría, atendiendo los siguientes aspectos:

- ❖ “El auditor deberá cumplir con los requisitos éticos relevantes relativos a los trabajos de auditoría.” (13:111)

- ❖ “El auditor deberá conducir una auditoría de acuerdo con las normas internacionales de auditoría.” (13:112)

- ❖ “Establecer el alcance de auditoría. Para determinar los procedimientos de auditoría que ha de desempeñar para conducir una auditoría de acuerdo con las NIA’s, el auditor deberá cumplir con cada una de ellas, siempre que sean relevantes a la auditoría.” (13:113)
- ❖ “El auditor deberá planear y desempeñar una auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que los estados financieros estén representados erróneamente en una forma de importancia relativa.” (13:113)

Una auditoría de estados financieros no es un análisis detallado, sino una revisión selectiva sobre la contabilidad y otros registros, por lo cual el auditor se basa en su juicio y experiencia para determinar el alcance de las pruebas a aplicar.

Una auditoría de estados financieros en forma general, comprende los siguientes pasos:

- ❖ Examen de la escritura de constitución, convenios y contratos de la organización, examen de las actas del consejo y de la asamblea general de accionistas, entre otros.
- ❖ Evaluación del sistema de control interno.
- ❖ Evaluación de la operación del sistema contable.
- ❖ Establecer los derechos de propiedad de todas las partidas de activo presentadas en el balance general.
- ❖ Pruebas de que todas las partidas de pasivo han sido incluidas y que sus cifras son razonables.

- ❖ Revisar la evidencia de que las emisiones de acciones han sido autorizadas y que su registro contable es razonable.
- ❖ Determinación de los resultados del período, lo cual implica un trabajo de muestreo a las cuentas de ingresos y gastos de tal forma que permita concluir sobre la razonabilidad de las cifras presentadas.
- ❖ Examen de las partidas de ajustes y de cierre y de cualquier partida extraordinaria necesarias para la preparación de los estados financieros.

3.2.2 Servicios que presta

Las firmas de auditoría ejercen como área principal la auditoría externa que consiste en practicar auditorías independientes de los estados financieros de sus clientes.

Adicionalmente las firmas prestan otros servicios, que pueden formar parte de la auditoría o por separado, por ejemplo: Presentación de una carta de evaluación del control interno, en la que se presentan a la gerencia, sugerencias y recomendaciones para mejorar el sistema de control interno de la compañía; también se puede mencionar, la auditoría de adquisición de otras entidades, para los clientes que tienen la intención de adquirirlas, y se presentan cartas de cumplimiento con respecto a la forma en que el cliente está cumpliendo con los convenios de los instrumentos de pasivo.

Otro servicio que prestan los auditores, es la auditoría de procesamiento electrónico de datos, lo cual efectúan a través de personal que posee los conocimientos necesarios tanto en el área de auditoría como de manejo de sistemas computarizados.

Las firmas también ofrecen servicios de compilación y revisión. Una compilación consiste en elaborar estados financieros, sin expresar una opinión sobre ellos.

Una revisión consiste en aplicar ciertos procedimientos limitados a los estados financieros, que le permiten al auditor expresar una seguridad limitada, con respecto a que no se deben efectuar modificaciones importantes a los estados financieros.

Asimismo, proporcionan servicios en el área de impuestos, como: elaboración de declaraciones para el pago de impuestos, revisar las declaraciones de impuestos para que se ajusten a las leyes y disposiciones aplicables, estructurar las operaciones de manera que se aprovechen los beneficios fiscales y prestar asesoría con respecto a la legislación fiscal.

También prestan servicios de consultoría administrativa, en diferentes áreas como, finanzas, inventarios, recursos humanos, y otros, proporcionando las recomendaciones necesarias e incluso diseñando e implantando los sistemas o programas específicos para el área objeto de evaluación.

3.2.3 El equipo de trabajo de auditoría

Las auditorías son realizadas por un equipo encabezado por el socio encargado, quien firma el informe de auditoría y es, en última instancia el responsable del trabajo y de sus resultados, además es quien asume la responsabilidad por la calidad de la auditoría y por lo tanto debe participar activamente en la planeación y en la evaluación de los resultados documentados y resumidos por los miembros del equipo de trabajo.

El equipo de trabajo, normalmente se encuentra conformado por:

❖ Gerente general

Se encuentra bajo la dirección de un socio y se encarga de dirigir todos los aspectos de un trabajo, incluyendo la planeación y coordinación de actividades

con el personal del cliente; la asignación de deberes a los miembros del equipo; la dirección, supervisión y revisión del trabajo; el control de tiempo y gastos, así como la facturación y cobros.

❖ Auditor encargado o supervisor

Es el responsable, bajo la dirección del gerente, de la calidad general, la coordinación y la eficiencia del trabajo de auditoría, por lo que debe apoyar al gerente en la parte administrativa en la fase de planeación, durante y después de que ha concluido el trabajo contratado por el cliente.

❖ Auditor auxiliar

Dependiendo de la experiencia del personal, puede haber varias categorías de auxiliares. Su tarea es aplicar pruebas de auditoría, sobre el sistema contable, los controles internos y obtener el conocimiento general del negocio del cliente, asimismo, debe documentar los resultados encontrados e informar de ello al encargado.

3.3 NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

3.3.1 Normas de auditoría

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), en inglés International Standards on Auditing (ISA), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (International Auditing and Assurance Standards Board –IAASB-), se adoptan en Guatemala, en la misma fecha (20 de diciembre de 2007) en la cual se adoptaron las NIIFS referidas en el capítulo anterior, a través de la resolución publicada en el Diario de Centro América emitida por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG).

La vigencia de dicha resolución surte efecto a partir de las auditorías que se practiquen para el ejercicio contable 2008 y subsiguientes. No obstante, se permite la aplicación anticipada de estas normas.

Derivado de la publicación anteriormente citada, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), con el propósito de adoptar las NIAS, también publicó en la misma fecha y siempre en el diario oficial, la resolución que contiene la derogatoria de las 48 Normas de Auditoría emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad y Auditoría del IGCPA. Esta derogatoria entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2008.

Lo anterior, obliga a que los Contadores Públicos y Auditores desarrollen su trabajo bajo los parámetros establecidos en las Normas Internacionales de Auditoría.

A continuación se enumeran las Normas Internacionales de Auditoría vigentes en Guatemala a partir del 1 de enero de 2008.

200-299 Principios Generales y Responsabilidades

- 200 Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros
- 210 Términos de los trabajos de auditoría
- 220 Control de calidad para auditorías de información financiera histórica
- 230 Documentación de auditoría
- 240 Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros
- 250 Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros
- 260 Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo

300-499 Evaluación del Riesgo y Respuesta a los Riesgos Evaluados

- 300 Planeación de una auditoría de estados financieros
- 315 Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa
- 320 Importancia relativa de la auditoría
- 330 Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados
- 402 Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicio

500-599 Evidencia de auditoría

- 500 Evidencia de auditoría
- 501 Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales para partidas específicas
- 505 Confirmaciones externas
- 510 Trabajos iniciales. Balances de apertura
- 520 Procedimientos analíticos
- 530 Muestreo de la auditoría y otros medios de pruebas
- 540 Auditoría de estimaciones contables
- 545 Auditoría de mediciones y revelaciones del valor razonable
- 550 Partes relacionadas
- 560 Hechos posteriores
- 570 Negocio en marcha
- 580 Representaciones de la administración

600-699 Uso del trabajo de otros

- 600 Uso del trabajo de otro auditor
- 610 Consideración del trabajo de auditoría interna
- 620 Uso del trabajo de un experto

700-799 Conclusiones y dictamen de auditoría

- 700 El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general
- 701 Modificaciones al dictamen del auditor independiente
- 710 Comparativos
- 720 Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados

800-899 Áreas especializadas

- 800 El dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial

1000-1100 Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría

- 1000 Procedimientos de confirmación entre bancos
- 1004 La relación entre supervisores bancarios y auditores externos de bancos
- 1005 Consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas
- 1006 Auditorías de los estados financieros de bancos
- 1010 La consideración de asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros
- 1012 Auditoría de instrumentos financieros derivados
- 1013 Comercio electrónico. Efecto en la auditoría de estados financieros
- 1014 Informes de los auditores en cumplimiento con Normas Internacionales de Información Financiera

2000-2699 Normas Internacionales de Trabajos de Revisión

- 2400 Trabajos para revisar estados financieros (anteriormente NIA 910)
- 2410 Revisión de información financiera intermedia desempeñada por el auditor independiente de la entidad

3000-3699 Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar

3000 Trabajos para atestiguar distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica

3400-3699 Normas Específicas por Materia

3400 El examen de información financiera prospectiva (anteriormente NIA 810)

4000-4699 Normas Internacionales de Servicios Relacionados

4400 Trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera (anteriormente NIA 920)

4410 Trabajos para compilar información financiera (anteriormente NIA 930)

3.3.2 Procedimientos de auditoría

El Contador Público y Auditor, para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría, desempeña procedimientos de auditoría además del uso de la investigación. El auditor obtiene evidencia para llegar a conclusiones razonables en las cuales basar la opinión con respecto a la información auditada.

Por medio de la aplicación de procedimientos, el auditor espera:

- ❖ “Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa a los niveles de estado financiero y de aseveración (los procedimientos de auditoría desempeñados para este fin se citan en las NIAs como procedimientos de evaluación del riesgo.)” (13:355).

La NIA 500 se refiere a las aseveraciones como “las representaciones de la administración con respecto al reconocimiento, valuación,

presentación y revelación de los diversos elementos de los estados financieros.” (13:354)

- ❖ “Cuando sea necesario, hacer pruebas de la efectividad operativa de los controles para prevenir o detectar y corregir, representaciones erróneas de importancia relativa a nivel de aseveración (los procedimientos de auditoría desempeñados para este fin se citan en las NIAs como pruebas de controles.)” (13:356)

- ❖ “Detectar representaciones erróneas de importancia relativa al nivel de aseveración (los procedimientos de auditoría desempeñados para este fin se citan en las NIAs como "procedimientos sustantivos" e incluyen pruebas de detalles de clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones, y procedimientos sustantivos analíticos).” (13:356)

3.3.3 Técnicas de auditoría

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor en la obtención y comprobación de la información necesaria para poder emitir su opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros.

Las técnicas utilizadas por el auditor, entre otras, son las siguientes:

- ❖ Estudio general: Consiste en la apreciación que hace el auditor sobre los aspectos o características generales de la entidad, sobre sus estados financieros y sobre las partidas, aplicando su juicio profesional, experiencia y preparación. Esta apreciación antecede a cualquier otra técnica de auditoría

- ❖ Inspección: Se refiere a examinar u observar registros, documentos o activos tangibles. La inspección de activos tangibles proporciona evidencia confiable

de su existencia, y no necesariamente sobre los derechos y obligaciones o la valuación.

- ❖ **Análisis:** Es la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.
- ❖ **Investigación:** Consiste en buscar información por parte de personas que tengan conocimiento ya sea dentro o fuera de la entidad. Estas investigaciones pueden ser hechas de una manera formal, por escrito, o bien, informales, únicamente de manera verbal. Esta técnica le permite al auditor enterarse de información que no conocía o bien para confirmar información que poseía con anterioridad.
- ❖ **Confirmación:** Es obtener confirmación por parte de terceras personas, independientes de la compañía examinada, acerca de saldos u operaciones de la misma, de las cuales tiene conocimiento por su naturaleza y condición, por lo que puede informar de una manera válida acerca de las mismas.

Por ejemplo se confirman saldos de cuentas bancarias y préstamos contratados, de clientes y proveedores, pólizas contratadas con aseguradoras, asuntos legales con el abogado de la compañía, inventarios en consignación.

- ❖ **Cálculo:** Se aplica para verificar la precisión aritmética de los documentos fuente y de los registros contables o en la realización de cálculos independientes.
- ❖ **Observación:** Consiste en la inspección ocular del proceso o procedimientos que realiza el personal del cliente al desarrollar una actividad, por ejemplo: la toma física de inventarios, los controles internos aplicados en la elaboración y pago de nóminas.

- ❖ Revisión analítica: Los procedimientos analíticos consisten en el análisis de índices y tendencias significativas, así mismo, el análisis de variaciones o datos que son inconsistentes con otra información relevante o que varíen significativamente de los montos pronosticados.
- ❖ Declaración: Es una manifestación por escrito por parte de la administración de la entidad con respecto a que en la información presentada en los estados financiero no hay falsedad y que no hace falta información revelada o contabilizada.
- ❖ Certificación: Consiste en obtener la transcripción de un hecho importante, avalado con la firma de autoridad competente interna o externa a la compañía.

3.4 EL INFORME DE AUDITORÍA

3.4.1 Definición

El objetivo final del examen de auditoría es la emisión de la opinión del auditor, la cual es emitida a través del dictamen.

El informe es el documento que contiene el dictamen del Contador Público y Auditor independiente conjuntamente con los estados financieros de la compañía. Los profesionales de la auditoría, como técnicos experimentados y externos, expresan su opinión profesional a través de su informe, el cual servirá a cualquier persona física o jurídica, como garantía de la información recibida.

3.4.2 Informe corto

Se denomina informe corto cuando el documento incluye el dictamen del auditor y los estados financieros básicos: estado de situación financiera, estado de

resultados, estado de cambios en el patrimonio de los accionistas, estado de flujo de efectivo y las correspondientes notas.

El informe corto es una forma breve de comunicar y emitir opinión profesional sobre los estados financieros auditados. Este informe suele emitirse para aquellas compañías que normalmente han sido auditadas durante varios períodos y en las que su organización y controles internos establecidos permiten resumir al mínimo entendible los hechos que el auditor quiere expresar

3.4.3 Informe largo

Informe largo, es aquel en el que el auditor presenta su opinión escrita sobre las situaciones en las que se realizaron las operaciones y registros de la empresa o entidad, y abarca la parte administrativa y los sistemas internos de control. Este informe servirá a la alta dirección de la empresa o entidad para la toma de decisiones que incluya acciones correctivas

El informe largo no tiene una estructura definida o establecida en una norma, como la del dictamen, por ejemplo, por lo tanto los auditores adoptan la forma más conveniente para comunicar sus resultados.

No obstante la forma que se adopte, el informe debe redactarse con el debido cuidado profesional, teniendo presente cualidades como: la claridad, para evitar ambigüedades o malas interpretaciones y para distinguir claramente los hechos de las opiniones; sencillez, evitando utilizar términos demasiado técnicos que puedan confundir a lectores que no son auditores; concisos, esto implica que no se redacten párrafos demasiado extensos o complicados; imparciales, considerando que el cliente no es el único interesado; y deben ser interesantes, ya que un informe voluminoso con comentarios innecesarios y sin trascendencia puede no ser leído o bien relegado a un segundo término para su lectura, con lo cual se pierde la importancia del mensaje.

3.5 EL DICTAMEN DE AUDITORÍA

3.5.1 Definición

El dictamen es el documento donde el contador público y auditor emite su opinión con base en la auditoría realizada, con respecto a la razonabilidad de los estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados u otro marco de referencia para preparar estados financieros.

De acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría 700 “el dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de la opinión del auditor sobre los estados financieros”. (13:505)

3.5.2 La estructura del dictamen

De acuerdo con la Norma 700 referida en el párrafo anterior, los elementos básicos del dictamen de auditoría, cuando la misma se ha realizado de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, son los siguientes:

- ❖ Título
- ❖ Destinatario
- ❖ Párrafo introductorio
- ❖ Responsabilidad de la administración por los estados financieros
- ❖ Responsabilidad del auditor
- ❖ Opinión del auditor
- ❖ Otras responsabilidades de información
- ❖ Firma del auditor
- ❖ Fecha del dictamen del auditor
- ❖ Dirección del auditor

3.5.2.1 Título

“El dictamen del auditor deberá tener un título apropiado. Por ejemplo: “Dictamen de los Auditores Independientes”. Esta expresión indica que el auditor ha cumplido con todos los requisitos éticos relevantes respecto de la independencia, distinguiéndolo claramente de los emitidos por otros.” (13:510)

3.5.2.2 Destinatario

El dictamen debe estar dirigido a quien corresponda de acuerdo con las circunstancias del trabajo. Este generalmente debe ser dirigido al propietario, accionista, junta directiva, consejo directivo o consejo de administración de la compañía, en todo caso a quien haya solicitado la auditoría.

3.5.2.3 Párrafo introductorio

En el párrafo introductorio se deben incluir:

- ❖ Identificación de la compañía que se ha auditado
- ❖ La declaración que los estados financieros han sido auditados
- ❖ Indicar la fecha y el período cubierto
- ❖ Identificar el título de cada uno de los estados financieros que integran el juego completo
- ❖ Referirse al resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

3.5.2.4 Responsabilidad de la administración

“El dictamen del auditor deberá declarar que la administración es responsable por la preparación y la presentación razonable de los estados financieros, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable y que esta responsabilidad incluye:

- ❖ Diseñar, implementar y mantener el control interno que permita la preparación y presentación razonable en los estados financieros para que estén libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea por fraude o error
- ❖ Seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas
- ❖ Hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias” (13:511)

3.5.2.5 Responsabilidad del auditor

“El dictamen del auditor deberá declarar que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría, la cual se condujo de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría y explicar que esas normas requieren que el auditor cumpla con los requisitos éticos y que planee y desempeñe la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa.” (13:513)

El dictamen del auditor debe describir una auditoría declarando que:

- ❖ Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones de los estados financieros

- ❖ Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error.
- ❖ Informar que la evaluación del control interno se realiza para diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, y no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.
- ❖ Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables que se usan, lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros.
- ❖ El dictamen deberá declarar que el auditor considera que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y competente para proporcionar una base sobre la cual expresar su opinión.

3.5.2.6 Opinión del auditor

En el dictamen se expresa la opinión acerca de las declaraciones emitidas por el cliente en los estados financieros, tomados en conjunto, o bien, si las circunstancias lo requieren se abstiene de emitirla.

“Cuando se expresa una opinión no calificada, el párrafo correspondiente del dictamen deberá presentar la declaración con respecto a la opinión del auditor de que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable (a menos que se requiera al auditor, por ley o regulación, que use diferente redacción para la opinión, en cuyo caso deberá usarse la redacción que se prescriba).”(13:514)

“Cuando no se usan como marco de referencia de información financiera las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), la mención al marco de referencia de información financiera en la redacción de la opinión deberá identificar la jurisdicción o país de origen del marco de referencia de información financiera” (13:514)

3.5.2.7 Otras responsabilidades de información

“Cuando el auditor trata otras responsabilidades de informar dentro del dictamen del auditor sobre los estados financieros, estas deberán incluirse en una sección por separado en el dictamen del auditor que siga al párrafo de la opinión”. (13:515)

3.5.2.8 Firma del auditor

La firma del auditor es a nombre de la firma de auditoría y debe incluir su número de colegiación profesional.

3.5.2.9 Fecha del dictamen

“El auditor deberá fechar el dictamen sobre los estados financieros no antes de la fecha en que el auditor haya obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría en la cual basar la opinión sobre los estados financieros. Deberá incluir evidencia de que se ha preparado el juego completo de estados financieros de la entidad y que la dirección de la compañía, con la reconocida autoridad, han afirmado que ha asumido la responsabilidad por ellos.” (13:516)

La fecha del dictamen informa al lector que el auditor ha considerado el efecto de eventos y transacciones de los que el auditor se enteró y que ocurrieron hasta esa fecha. La responsabilidad del auditor por eventos y transacciones después de la fecha del dictamen del auditor se trata en el capítulo No.4.

“Como la opinión del auditor se proporciona sobre los estados financieros y éstos son responsabilidad de la administración, el auditor no está en posición de concluir que se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría, sino hasta que obtiene evidencia con respecto a que se ha preparado un juego completo de estados financieros y la administración ha aceptado la responsabilidad por ellos.”
(13:516)

3.5.2.10 Dirección del auditor

El dictamen debe señalar una dirección específica, la cual generalmente es la ciudad donde el auditor tiene su oficina.

3.5.3 La opinión del Contador Público y Auditor

Dependiendo de las circunstancias y de los resultados obtenidos de la revisión realizada, la opinión emitida por el Contador Público y Auditor puede ser:

- ❖ Opinión limpia o sin salvedad (no calificada, de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría 701): Es expresada cuando el auditor concluye que los estados financieros presentan en todos sus aspectos importantes razonablemente la situación financiera de la compañía y sus resultados de operación, de conformidad con el marco de referencia para informes financieros identificado, por ejemplo las Normas Internacionales de Información Financiera.
- ❖ Opinión con salvedad (o calificada): Se expresa cuando el auditor considera que excepto por el, o los asuntos relacionados con la salvedad, los estados financieros presentan en todos sus aspectos importantes razonablemente la situación financiera y los resultados de operación de la compañía.

- ❖ Opinión adversa: Cuando el auditor concluye que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de operación de la empresa.

- ❖ Abstención de opinión: Establece que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros, principalmente cuando el posible efecto de una limitación en el alcance es tan importante y determinante que el auditor no ha podido obtener evidencia suficiente de auditoría y en consecuencia no puede expresar una opinión.

Al concluir la auditoría de los estados financieros, el Contador Público y Auditor proporciona a la industria de lácteos el dictamen que incluye su opinión, no obstante, después de la fecha del informe, pueden suceder eventos que afectan las cifras presentadas por el cliente, a los que debe darse el tratamiento de auditoría referido en el capítulo cuarto, con la finalidad que la opinión no se vea afectada por la falta de evaluación de dichos eventos subsecuentes.

A continuación se presenta un ejemplo del dictamen de auditoría: de acuerdo con la estructura establecida en la NIA 700.

Dictamen del auditor independiente

Señores
Accionistas
Empresa ABC
Ciudad

Párrafo introductorio

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 2009, y el estado de resultados, estados de cambios en el capital y estado de flujo de efectivo por el año que terminó entonces, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de información financiera. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas, y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de (o presentan razonablemente, respecto de todo lo importante), la posición financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 2009, y de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requisitos legales y reguladores

(La forma y contenido de esta sección del dictamen del auditor variara dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar del auditor.)

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Cuuuuuuu Alvarez', with a large, loopy flourish underneath.

Licda. Concepción Alvarez
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 7215

Guatemala, 25 de febrero de 2010

Ciudad

CAPÍTULO IV

HECHOS POSTERIORES EN LA CONTABILIZACIÓN Y AUDITORÍA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA INDUSTRIA DE PRODUCTOS LÁCTEOS

4.1 DEFINICIÓN

Después de haber concluido su período contable, la industria de productos lácteos realiza operaciones, o bien, ocurren eventos que afectan la información que ha registrado contablemente al cierre del ejercicio.

Derivado de tales eventos, al realizar la revisión de los estados financieros de su cliente, el Contador Público y Auditor, se ve en la necesidad de efectuar ciertos procedimientos para satisfacerse de que los hechos posteriores han sido identificados y se han registrado o revelado adecuadamente.

El término “hechos posteriores”, puede definirse:

Desde un punto de vista de registro y elaboración de los estados financieros, como: “los sucesos, acontecimientos u operaciones que surgen después de haber terminado el período contable y que afectan los saldos registrados en dicho período o bien que modifican condiciones existentes a la fecha del balance y que es necesario revelar en notas a los estados financieros.” (14:237)

Y desde el punto de vista de auditoría, como: todos aquellos hechos que suceden entre el final del período contable y la fecha del dictamen del auditor, así como a los eventos que se descubren después de dicha fecha, afectando la información auditada. (13:457)

4.2 **NORMAS RELACIONADAS**

En el contexto de la normativa adoptada recientemente en Guatemala en la elaboración de los registros contables y también para realizar el trabajo de auditoría, se encuentran las siguientes normas.

4.2.1 Norma Internacional de Contabilidad No. 10

Esta norma denominada “Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa”, vigente en Guatemala a partir del 1 de enero de 2009, tiene tres objetivos claramente definidos:

- ❖ Establecer los casos en los que la compañía debe ajustar sus estados financieros por el efecto de hechos ocurridos en la fecha del balance.
- ❖ Definir las revelaciones que debe efectuar la compañía, con respecto a la fecha de su autorización de los estados financieros, así como las revelaciones que deben realizarse cuando ocurren hechos subsecuentes a la fecha del balance.
- ❖ Obliga a que los estados financieros no sean preparados bajo la hipótesis de negocio en marcha, si como resultado de eventos sucedidos después de la fecha del balance se determina que esta hipótesis no resulta adecuada.

4.2.2 Norma Internacional de Auditoría 560

Esta norma, que se refiere a “Hechos posteriores”, entró en vigor en Guatemala, para auditorías de estados financieros que se practiquen para el ejercicio contable 2008 y subsiguientes.

En esta norma se establecen los lineamientos que debe seguir el Contador Público y Auditor con respecto al efecto que tienen los hechos posteriores tanto en el dictamen como en los estados financieros.

Para efectos de auditoría, el término hechos posteriores, de acuerdo con esta NIA, se usa para “referirse tanto a los hechos que ocurren entre el final del periodo y la fecha del dictamen del auditor, así como a los hechos descubiertos después de la fecha del dictamen del auditor.” (13:457)

4.3 TIPOS DE HECHOS POSTERIORES

“Una vez finalizado el ejercicio de la empresa, pueden producirse hechos (acontecimientos o transacciones) antes de la aprobación definitiva de los mismos, que tengan o pudieran tener un efecto significativo en estas y que, en consecuencia sea necesario en ciertos casos incorporarlos en los estados financieros y en otros casos, que sean mencionados en notas”. (23:1)

Estos pueden ser eventos favorables o desfavorables, que han ocurrido después de la fecha del balance y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación.

De acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad No. 10, los hechos ocurridos después de la fecha del balance pueden ser de dos tipos:

- ❖ “Aquellos de los que es posible obtener evidencia de las condiciones a la fecha del balance, los cuales causan ajustes a los estados financieros.” (14:923)
- ❖ “Aquellos otros indicativos de condiciones que han aparecido posteriormente a la fecha del balance, de los cuales se harán revelaciones en notas a los estados financieros.” (14:923)

4.4 LOS HECHOS POSTERIORES Y SU RELACIÓN CON LAS PROVISIONES Y LOS ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

“Estrechamente relacionado con el tema tratado en este capítulo, se encuentran eventos que surgen como resultado de provisiones previstas en los estados financieros, o bien sucesos que permiten obtener datos razonables con respecto a activos o pasivos que no llenaban los requisitos necesarios para su reconocimiento dentro del balance a la fecha de cierre. Tales situaciones pueden tener incidencia significativa en el patrimonio, provocando pérdidas o ganancias, por ejemplo: litigios pendientes, reclamaciones laborales, inspecciones fiscales, avales otorgados, garantía sobre productos, entre otros.”(28:1)

De acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad No 37 (Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes), todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe duda sobre el momento exacto del vencimiento o sobre su valor real.

Debe reconocerse una provisión cuando la entidad tiene una obligación presente como resultado de un suceso pasado; además es probable que la entidad tenga que desembolsar recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelarla; y así mismo es necesario que pueda hacerse una estimación fiable del monto de tal obligación. De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la entidad no debe reconocer la provisión. (15:1841)

La norma, emplea el término contingente para designar “activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros, porque su existencia quedará confirmada solamente tras la ocurrencia, o en su caso la no ocurrencia, de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad”. (15:1848)

4.4.1 Activos contingentes

Es un activo posible que surge a raíz de sucesos pasados, y cuya existencia ha de ser confirmada por la ocurrencia o en su caso, la no ocurrencia de uno más eventos inciertos en el futuro. Estos son representativos de posibles ingresos para la sociedad, que de acuerdo con el principio contable de prudencia, no debe contabilizarse, a lo sumo, si son muy significativos se debería hacer mención en una nota en los estados financieros.

4.4.2 Pasivos contingentes

Es la obligación posible surgida como consecuencia de sucesos pasados y cuya existencia quedará confirmada si ocurren o en caso contrario si no llegan a ocurrir ciertos sucesos futuros que no están enteramente bajo el control de la empresa. Estos representan posibles pérdidas para la sociedad en caso de materializarse y su registro o revelación depende de los siguientes factores:

- ❖ Probabilidad de que el hecho incierto se produzca. Existen tres categorías en función de la probabilidad

Probable: si la posibilidad de que se produzca el hecho es alta, se debería realizar una provisión en los estados financieros.

Posible: si la posibilidad no es tan elevada, puede no provisionarse, únicamente revelarlo en una nota a los estados financieros.

Remota: si es muy difícil que se materialice, puede no hacerse ningún tipo de revelación, ni ajuste a los estados financieros.

- ❖ Evaluar si dichas contingencias son cuantificables o no.

4.5 TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS HECHOS POSTERIORES

El principal objetivo de la información de los estados financieros y sus notas correspondientes a una fecha determinada, es la de proveer utilidad al usuario en general para la toma de decisiones económicas.

En algunas ocasiones la utilidad de la información financiera puede verse afectada cuando ocurren hechos posteriores a la fecha de los estados financieros, que confirman o modifican su contenido.

Con el propósito de incrementar la exactitud de las cifras y de las estimaciones contables de la información financiera, así como de la utilidad para los usuarios generales, la normativa contable establece una serie de reglas particulares de aplicación general, en donde se define el tratamiento contable cuando se presentan los siguientes eventos:

4.5.1 Hechos ocurridos después de la fecha del balance que implican ajuste

La identificación de hechos posteriores que requieran ajustes a los estados financieros, exige la aplicación del juicio profesional y el conocimiento de los hechos y circunstancias.

Por ejemplo, una pérdida por la incobrabilidad de una cuenta de un cliente, como resultado del deterioro de su situación financiera y que conduzca a la quiebra de éste a una fecha posterior a la del balance, podría ser indicativa de condiciones existentes a la fecha del balance y, por lo tanto, requieren que los estados financieros sean ajustados antes de su emisión. En cambio, una pérdida similar pero ocasionada por un siniestro en el negocio de un cliente ocurrido en una fecha posterior a la del balance, como por ejemplo un incendio o inundación, no sería indicativa de condiciones existentes a la fecha del balance y por ello el ajuste a los estados financieros no sería apropiado. Un acuerdo en un litigio, por una cantidad distinta de la provisionada en los registros contables, requeriría el ajuste de los

estados financieros, si los hechos que dieron lugar al litigio, tales como juicios laborales o uso indebido de patentes, ocurrieron antes de la fecha del balance.

Los hechos posteriores que afectan la realización de activos, tales como las cuentas por cobrar y los inventarios, o la determinación de estimaciones de pasivos, generalmente requieren ajustes a los estados financieros porque dichos hechos representan normalmente la culminación de condiciones que existieron durante un período relativamente largo de tiempo.

4.5.2 Hechos ocurridos después de la fecha del balance que no implican ajuste

Aquellos hechos que proveen evidencia con respecto a condiciones que no existían a la fecha del balance sobre el cual se emite el informe del auditor, sino que ocurrieron con posterioridad a esa fecha, no deben ser la causa para el ajuste de los estados financieros. Algunos de estos hechos posteriores, sin embargo, pueden ser de tal naturaleza que la revelación de los mismos se requiera para evitar que los estados financieros pudieran inducir a interpretaciones erróneas. En ocasiones tales sucesos pueden ser tan importantes que la mejor manera de revelarlos sea complementando los estados financieros con datos financieros proforma que reflejen el efecto del hecho posterior como si hubiera ocurrido en la fecha del balance general.

Algunos ejemplos de este tipo de hechos posteriores que requieren ser revelados en los estados financieros (pero sin dar origen a ajustes), son los siguientes:

- ❖ Venta de una emisión de bonos o acciones de capital.
- ❖ Adquisición de un negocio.
- ❖ Resolución de un litigio judicial, cuando el hecho que dio lugar a la reclamación se produjo con posterioridad a la fecha del balance general.
- ❖ Pérdida de instalaciones o inventarios como resultado de un incendio o catástrofe.

- ❖ Cuentas por cobrar que resulten incobrables debido a condiciones que hayan acontecido después de la fecha del balance (como siniestros ocurridos a clientes).

Hechos posteriores, tales como los cambios en la cotización de los valores bursátiles, generalmente no requieren ajustes a los estados financieros, porque dichos cambios reflejan normalmente evaluaciones que responden a nuevas condiciones.

Cuando se emiten copias adicionales de estados financieros previamente emitidos, pueden haber ocurrido algunos hechos entre la fecha de emisión original y la fecha de la emisión reciente, que requieran ser revelados en los últimos estados financieros para evitar que éstos induzcan a error. Los hechos ocurridos entre la fecha de emisión original y la fecha de la nueva emisión de los estados financieros no deben dar lugar a ajustes en los estados financieros.

Asimismo, los estados financieros que se vuelvan a emitir en fecha posterior a su emisión original en forma comparativa con estados financieros de períodos posteriores, no deben ajustarse con motivo de hechos ocurridos después de la emisión original, a menos que los ajustes reúnan los requisitos antes mencionados.

Ocasionalmente, un hecho posterior que no requiere ajuste, tiene un efecto tan importante sobre la entidad que el auditor puede desear incluir en su informe un párrafo explicativo o de énfasis que dirija la atención del lector hacia el hecho y sus efectos en las nuevas condiciones

4.5.3 Dividendos

El principal cambio de la actual NIC 10 con respecto a la versión anterior, establece que si después de la fecha del balance, la entidad acuerda distribuir dividendos a los poseedores de instrumentos, no reconocerá tales dividendos como un pasivo en la fecha del balance.

4.5.4 Negocio en marcha

El deterioro de los resultados de operación y de la situación financiera de la entidad, con posterioridad a la fecha del balance, puede indicar la necesidad de considerar si la hipótesis de negocio en marcha resulta todavía apropiada. Si no lo fuera, el efecto de este hecho, de acuerdo con la Norma No. 10 exige un cambio fundamental en la base de contabilización, y no simplemente un ajuste a los saldos registrados a la fecha de cierre.

4.6 EFECTOS DE LOS HECHOS POSTERIORES EN EL TRABAJO DEL AUDITOR

Es necesario que el auditor revele todos aquellos eventos que hayan ocurrido después de la fecha de los estados financieros que fueron conocidos antes de la terminación de una auditoría y que al representar sumas considerables repercuten sobre los estados financieros, o bien cuando se trate de eventos significativos y fuera de lo común.

Antes de elaborar el informe de auditoría, el auditor deberá examinar todos aquellos eventos que ocurrieron a una fecha posterior a la de los estados financieros, con el propósito de determinar si algunos de los eventos son significativos y que afecten de una forma sustancial la situación financiera o los resultados de las operaciones que se han reportado respecto de un cliente.

El lapso de tiempo requerido para concluir una auditoría podrá variar y es del todo posible que existan eventos que hayan ocurrido después del cierre del período fiscal que pueden afectar la posición financiera o resultados de operación posteriormente a la fecha de dichos estados, y antes o después de la fecha en que se emita el informe de auditoría. Sin embargo, el informe de auditoría no debe retrasarse considerando la posibilidad de que ocurra un evento. Se puede

agregar que un informe de auditoría y los estados financieros que lo acompañan son primordialmente, de carácter histórico (no son pronóstico).

4.6.1 Hechos que ocurren hasta la fecha del dictamen del auditor

El auditor debería desarrollar procedimientos orientados a obtener evidencia suficiente y competente de auditoría con respecto a que todos los acontecimientos hasta la fecha del dictamen del auditor que puedan requerir ajuste de, o revelación en los estados financieros, han sido identificados. Estos procedimientos son además de los procedimientos de rutina que pueden ser aplicados a transacciones específicas que ocurren después de que finaliza el periodo para obtener evidencia de auditoría respecto de los saldos registrados contablemente, por ejemplo, la toma física de inventarios y la prueba de pagos posteriores. No se espera, sin embargo, que el auditor conduzca una revisión continua de todos los asuntos para los cuales los resultados de los procedimientos aplicados previamente fueron satisfactorios.

Procedimientos para identificar hechos que puedan requerir ajustes o revelación en los estados financieros

Estos se deben realizar tan cerca como sea posible de la fecha del dictamen del auditor y ordinariamente incluyen lo siguiente:

- ❖ Revisar procedimientos que la administración ha establecido para asegurar que los hechos posteriores sean identificados.
- ❖ Leer actas de las juntas directivas, de las asambleas de accionistas, juntas de socios y comités ejecutivos llevadas a cabo después del final del periodo e investigar sobre asuntos discutidos en las asambleas de las cuales aún no se haya elaborado el acta respectiva.
- ❖ Leer los más recientes estados financieros provisionales de la entidad disponibles y, según se considere necesario y apropiado, presupuestos,

pronósticos de flujos de efectivo y otros informes de la administración relacionados.

- ❖ Investigar, o ampliar las investigaciones previas orales o escritas, con los abogados de la entidad respecto de litigios y reclamaciones.
- ❖ Investigar con la administración si han ocurrido hechos posteriores que podrían afectar a los estados financieros. Los siguientes son ejemplos de investigaciones con la administración sobre asuntos específicos:

El status actual de partidas que fueron contabilizadas sobre la base de datos preliminares o cuestionables

Si se han contraído nuevos compromisos, préstamos o garantías

Si han ocurrido o se planean ventas de activos

Si se ha hecho o se planea la emisión de nuevas acciones o de bonos sin garantía, o un acuerdo para incorporación o para liquidación

Si algún activo ha sido confiscado por el gobierno, o destruido, por ejemplo, por fuego o inundación

Si ha habido algún desarrollo referente a las áreas de riesgo y contingencias

Si se han hecho o se contempla hacer ajustes contables inusuales

Si han ocurrido o es probable que ocurran hechos que cuestionen lo apropiado de las políticas contables usadas en los estados financieros como sería el caso, por ejemplo, si dichos hechos cuestionaran la validez del supuesto de negocio en marcha

Cuando un componente, por ejemplo, una división, rama o subsidiaria, es auditado por otra firma, el auditor debe considerar los procedimientos de aquella

respecto de los hechos ocurridos después del final del periodo y la necesidad de informarle de la fecha planeada del dictamen de auditoría.

Cuando el auditor se da cuenta de los hechos que afectan en forma importante los estados financieros, debe considerar si dichos hechos están contabilizados en forma apropiada y revelados en forma adecuada en los estados financieros.

4.6.2 Hechos que se descubren después de la fecha del dictamen del auditor, pero antes de la fecha en que se emiten los estados financieros

El auditor no tiene ninguna responsabilidad de desarrollar procedimientos o de hacer indagaciones respecto de los estados financieros después de la fecha en que emitió el dictamen. Durante el periodo transcurrido desde la fecha del dictamen hasta la fecha en que se emiten los estados financieros, la responsabilidad de informar al auditor de los hechos que puedan afectar a los estados financieros es de la administración de la compañía.

Si en este lapso de tiempo, el auditor tiene conocimiento de un hecho que pueda afectar de forma significativa a los estados financieros, debe considerar si los estados financieros necesitan una modificación, y discutir el asunto con la administración para realizar la acción adecuada a las circunstancias (aplicación de otras prueba de auditoría).

4.6.3 Hechos descubiertos después que se han emitido los estados financieros

El auditor no tiene obligación de hacer ninguna averiguación respecto de los estados financieros, posteriormente a la fecha de emisión de los mismos.

Cuando, después de que se han emitido los estados financieros, el auditor tiene conocimiento de un hecho que existía a la fecha del dictamen y que de haberse conocido en esa fecha, hubiera dado lugar a una modificación en el mismo, el auditor deberá considerar si los estados financieros necesitan revisión y deberá discutir el asunto con la administración. En el momento que la administración

revise los estados financieros, el auditor debe asegurarse que la compañía ha informado a todos los poseedores de los estados financieros previamente emitidos junto con el dictamen, del hecho posterior descubierto y emitir un nuevo dictamen sobre los estados financieros revisados.

El nuevo dictamen del auditor deberá incluir un párrafo de énfasis de asunto que se refiera a una nota a los estados financieros que de manera más extensa discuta la razón para la revisión de los estados financieros emitidos previamente y al dictamen anterior emitido por el auditor.

4.6.4 Partidas de una industria de productos lácteos que pueden ser afectadas por hechos posteriores y procedimientos de auditoría aplicables

EVENTO POSTERIOR		PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA
I	EFECTIVO	
1.-	Quiebra de un banco	Obtener información de terceros (por ejemplo la que emite la Superintendencia de Bancos) con respecto a la situación financiera de los bancos en los que la industria maneja sus fondos.
2.-	Decisión judicial de embargo del efectivo depositado en cuentas bancarias	Obtener de las instituciones bancarias con las que haya operado la empresa durante el ejercicio, los saldos, restricciones y otras características de las
		Obtener confirmación del abogado de la compañía, acerca de las decisiones judiciales con respecto al embargo de fondos.
3.-	Robo o hurto por una cantidad superior al valor asegurado	Obtener confirmación de la compañía de seguros con respecto al reclamo efectuado por el cliente y la resolución del valor a recuperar.

EVENTO POSTERIOR		PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA
II CUENTAS POR COBRAR		
1.-	Insolvencia de uno de los principales clientes	Realizar prueba de cobros posteriores a la fecha de cierre del balance. Confirmar directamente con el cliente.
2.-	Pérdidas no previstas por montos significativos relativos a cuentas o documentos por cobrar	Obtener confirmación del abogado de la compañía con respecto a los resultados del proceso jurídico de cobro
III INVERSIONES		
1.-	Baja drástica en el precio de mercado	Obtener confirmaciones directas con los emisores de los valores.
		Revisar la documentación que soporte las ventas de inversiones similares y establecer los valores de mercado.
2.-	Problemas financieros de las empresas emisoras	Obtener información por parte de terceros, con respecto a la situación financiera de las entidades donde el cliente posee inversiones.
3.-	Venta de inversiones a precios muy superiores o inferiores al costo	Revisar la documentación que soporta la venta de las inversiones, evaluar la ganancia o pérdida generada .
IV INVENTARIOS		
1.-	Pérdidas por siniestros de inventarios no asegurados	Obtener información de la compañía aseguradora lo referente a la suma a recuperar.
2.-	Aumento o baja drásticos en el valor neto realizable	Revisar la facturación emitida posteriormente al cierre del ejercicio contable, establecer si los inventarios fueron vendidos a valores inferiores o superiores a los registrados contablemente.

EVENTO POSTERIOR	PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA
IV	INVENTARIOS (continuación)
3.-	Cambios en los métodos de valorar los inventarios Realizar cálculos aritméticos para verificar la valuación de los inventarios y si son consistentes de un período a otro.
4.-	Empleo de inventarios como garantía de préstamos Confirmar con las entidades que otorgaron los créditos con respecto a las garantías proporcionadas por la compañía.
V	ACTIVOS FIJOS
1.-	Planes o proyectos de expansión o contracción de operaciones Lectura de actas o comunicación por parte de los directivos de la compañía con respecto a planes de cambios en las operaciones.
2.-	Revaluaciones o deterioro de activos fijos Revisar los informes proporcionados por valuadores, así como los cálculos realizados por la administración para establecer el deterioro de los activos.
3.-	Obsolescencia provocada por cambios repentinos tanto en los productos como en la demanda Inspección física de una nueva línea de producción que haya dejado en desuso cierta maquinaria. Revisión de la facturación de ventas para observar la baja en la demanda.
VI	PASIVOS CORRIENTES
1.-	Contratos extraordinarios de compra y disminución en los precios de venta Revisión de los condiciones establecidas en contratos por compromisos de compra. Revisión de la facturación de venta para establecer los precios de los productos.
2.-	Cancelación de contratos de compra Confirmación con los proveedores con respecto a la cancelación de contratos de compra. Revisión de cotizaciones o facturas de compra para verificar variación entre el precio inicial proyectado y el precio que se está obteniendo actualmente.

EVENTO POSTERIOR		PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA
VI PASIVOS CORRIENTES (continuación)		
3.-	Falta de pago de documentos o cuenta por pagar	Revisión de pagos posteriores de facturas o documentos por pagar. Confirmación directa con proveedores. Cálculo de los intereses moratorios y otros gastos generados por la falta de pago.
VII PASIVOS NO CORRIENTES		
1.-	Aumento desmedido en los pasivos no corrientes	Realizar análisis financiero para establecer el grado de apalancamiento financiero
2.-	Falta de pago de intereses o amortización del capital insoluto	Obtener confirmación directa de las entidades crediticias que han proporcionado financiamiento.
3.-	Emisión de nuevas obligaciones para cancelar las anteriores	Revisión de actas de consejo o de asamblea y/u obtener información de parte de la alta gerencia de la compañía con respecto a nuevas solicitudes de crédito, para cancelar las existentes.
VIII CAPITAL SOCIAL		
1.-	Aumento o disminución del número de acciones	Lectura de actas de Asamblea de Accionistas.
2.-	Transacciones extraordinarias con acciones en tesorería	Conocer las decisiones de la asamblea o de la junta de accionista a través de la lectura de actas.
3.-	Reorganización del capital social	Lectura de la escritura social y las modificaciones a la misma.
4.-	Cambio en la forma de la sociedad mercantil	Revisar las modificaciones a la escritura de constitución de la sociedad.

EVENTO POSTERIOR	PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA
------------------	----------------------------

IX	UTILIDADES RETENIDAS
----	----------------------

1.-	Dividendos fuera de lo normal que repercutan desfavorablemente sobre el capital de trabajo	Lectura de actas de asamblea ordinaria, donde se discute el proyecto y se decreta la distribución de dividendos.
2.-	Reservas de capital fuera de lo normal	Revisión de los estados financieros más recientes emitidos por la entidad.
3.-	Pérdidas y utilidades significativas que se hayan cargado directamente a esta cuenta	Lectura de los estados financieros en los que se originaron dichas pérdidas o ganancias.

X	OTROS EVENTOS
---	---------------

1.-	Cambios habidos en el personal que constituyen ejecutivos clave	Información obtenida de miembros de la junta directiva. Revisión de actas de asambleas.
2.-	Cambios en políticas administrativas	Indagación con los socios y ejecutivos de la compañía.
3.-	Cambios en las leyes y normativa técnica	Actualización constante en leyes a que se encuentra sujeta la sociedad, así como las normas contables aplicables a la industria.
4.-	Reclamos por parte de la administración tributaria con respecto a impuestos adicionales y otros requerimientos. Devolución de pagos de más.	Revisión de las declaraciones de impuestos, cálculos de los valores declarados
5.-	Fallos emitidos por tribunales	Confirmación con los abogados de la compañía, respecto de las resoluciones de juicios en que se encuentre involucrada la compañía.

Efectos en el dictamen de auditoría:

El dictamen de auditoría se verá afectado en la medida en que el cliente realice o no los ajustes o revelaciones solicitadas por el auditor.

4.7 FECHA DEL DICTAMEN DEL AUDITOR

4.7.1 Fecha del balance

Se refiere al final del período cubierto por los estados financieros que revisa el Contador Público y Auditor.

4.7.2 Fecha del dictamen

Después de concluir el trabajo de auditoría y haber obtenido la suficiente evidencia competente, el auditor está en la capacidad de emitir el dictamen que contiene la opinión con respecto a la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros.

Por tal razón el dictamen debe ser fechado posteriormente a haber obtenido la referida evidencia, la cual abarca incluso la confirmación por parte de quienes tienen la autoridad (la administración de la compañía), de haber preparado el juego completo de estados financieros de la entidad, incluyendo las notas relacionadas, y reconocen que tienen la responsabilidad por ellos, es decir después de la fecha de aprobación de los estados financieros.

4.7.2 Fecha de autorización para publicación

Es la fecha en que el Consejo de Administración, o el Administrador autorizan su publicación. De acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad No. 10 se debe revelar esta fecha en las notas a los estados financieros, así como quién ha dado tal autorización y quienes están autorizados para hacer modificaciones posteriores a los mismos. Seguidamente los estados financieros son emitidos.

La fecha de emisión es el momento en que los estados financieros junto con el dictamen del auditor son puestos a la disposición de terceros.

Aunque el auditor tiene alguna responsabilidad sobre el descubrimiento de hechos posteriores a la fecha de los estados financieros, dicha responsabilidad se reduce considerablemente después de haber completado su análisis de la información presentada por el cliente.

Cuando existen eventos que modifican los estados financieros sucedidos entre la fecha del dictamen del auditor y la de emisión de los estados financieros y la administración los modifica, el auditor llevará a cabo los procedimientos necesarios en las circunstancias y debe proporcionar a la administración un nuevo dictamen sobre los estados financieros modificados.

El nuevo dictamen del auditor se debe fechar con una fecha posterior a la de aprobación de los estados financieros modificados.

4.8 RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR TRAS EL DESCUBRIMIENTO DE HECHOS POSTERIORES

4.8.1 Eventos ocurridos hasta la fecha del dictamen

Hasta esta fecha, es responsabilidad del auditor determinar si el efecto de los hechos subsecuentes a la fecha de cierre, que afectan de manera importante la información presentada, se encuentran adecuadamente registrados contablemente y revelados apropiadamente en las notas a los estados financieros

4.8.2 Eventos descubiertos entre la fecha del dictamen y la de emisión de los estados financieros

Cuando la administración no cambia los estados financieros que, de acuerdo con el criterio del auditor necesitan ser modificados y el dictamen del auditor no se ha entregado al cliente, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad o una opinión adversa.

En el caso en que ya se ha entregado el dictamen a la entidad, el auditor debe notificar a los responsables de la dirección general de la compañía que no proporcionen a terceros los estados financieros y el dictamen correspondiente. Si los estados financieros se entregan posteriormente, el auditor debe tomar las medidas necesarias para prevenir el uso del dictamen del auditor como soporte. Estas medidas dependerán de los derechos y obligaciones legales del auditor y de las recomendaciones del abogado del auditor.

4.8.3 Eventos descubiertos después de la emisión de los estados financieros

Cuando la administración no realice las acciones necesarias para asegurar que se informe sobre la emisión de nuevos estados financieros revisados a cualquiera que tenga en su poder los estados financieros emitidos previamente junto con el correspondiente dictamen del auditor, o incluso no revise los estados financieros en circunstancias donde el auditor ha recomendado que es conveniente efectuar tal revisión, el auditor debe notificar a la dirección general de la entidad, que la firma tomará las medidas necesarias para evitar que los estados financieros y el dictamen sean utilizados por terceros como soporte.

“En el caso que se encuentre cercana la fecha para la emisión de los estados financieros del siguiente período, no es necesario revisar los estados financieros ni emitir un nuevo dictamen, siempre que se hagan revelaciones en dichos estados.”

(13:461)

En el siguiente capítulo se desarrolla el caso práctico de hechos posteriores relacionados con inventarios, préstamos bancarios y negocio en marcha, de las operaciones de una industria de productos lácteos, denominada para efectos ilustrativos Pasteurizadora del Norte, S.A.

CAPÍTULO V

EVENTOS POSTERIORES QUE PUEDEN AFECTAR LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE UNA INDUSTRIA DE PRODUCTOS LÁCTEOS, RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR ANTE TALES CIRCUNSTANCIAS Y SU EFECTO EN EL DICTAMEN (CASO PRÁCTICO DE INVENTARIOS, PRÉSTAMOS BANCARIOS Y NEGOCIO EN MARCHA)

5.1 **ANTECEDENTES**

La industria Pasteurizadora del Norte, S.A. fue constituida como sociedad anónima bajo las leyes de la República de Guatemala por tiempo indefinido, el 1 de enero de 2005. Su actividad principal consiste en la elaboración, distribución y venta de productos lácteos, que incluyen leche entera, leche descremada, quesos, crema, mantequilla, yogurt y otros.

El período contable de la compañía inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año. Sus auditores han revisado las operaciones correspondientes al período que finalizó el 31 de diciembre de 2009, los estados financieros fueron proporcionados por parte de la administración de la compañía el 15 de enero de 2010 y el dictamen de auditoría se emitió el 24 de febrero de 2010. La información financiera fue autorizada para su publicación por parte del consejo de administración el 26 de febrero de 2010.

Para efectos ilustrativos a continuación se presentan los estados financieros comparativos al 31 de diciembre de 2009 y 2008, los cuales se presentan resumidos (no incluyen todas las divulgaciones correspondientes):

PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A.
ESTADOS DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009 Y 2008
Expresados en Quetzales

ACTIVO	2009	2008
Activos no corrientes		
Propiedad, planta y equipo	Q 741.328	Q 926.660
Total activos no corrientes	<u>741.328</u>	<u>926.660</u>
Activos corrientes		
Inventarios	775.000	525.141
Cuentas por cobrar		
Clientes	252.002	145.005
Otras cuentas por cobrar	231.857	257.146
Total de cuentas por cobrar	<u>483.859</u>	<u>402.151</u>
Efectivo	291.409	351.087
Total activos corrientes	<u>1.550.268</u>	<u>1.278.379</u>
Total activo	<u>Q 2.291.596</u>	<u>Q 2.205.039</u>
PASIVO Y PATRIMONIO NETO		
Capital		
Capital autorizado, suscrito y pagado	Q 150.000	Q 150.000
Utilidades (pérdidas) acumuladas	7.068	(225.784)
Reserva legal	15.414	3.159
Total patrimonio	<u>172.482</u>	<u>(72.625)</u>
Pasivos no corrientes		
Préstamos bancarios	1.000.000	-
Total pasivos no corrientes	<u>1.000.000</u>	<u>-</u>
Pasivos corrientes		
Proveedores	343.460	699.434
Otras cuentas por pagar	775.654	1.578.230
Total pasivos corrientes	<u>1.119.114</u>	<u>2.277.664</u>
Total pasivo y capital	<u>Q 2.291.596</u>	<u>Q 2.205.039</u>

PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A.
ESTADOS DE RESULTADOS
AÑOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2009 Y 2008
Expresados en Quetzales

	2009	2008
Ingresos		
Ventas locales	Q 2.826.117	Q 1.542.678
	<u>2.826.117</u>	<u>1.542.678</u>
Costo de ventas		
Costo de ventas	2.136.172	1.196.725
	<u>2.136.172</u>	<u>1.196.725</u>
Utilidad marginal	<u>689.945</u>	<u>345.953</u>
Gastos de operación		
Venta	198.004	200.543
Administración	58.809	57.654
	<u>256.813</u>	<u>258.197</u>
Utilidad en operación	<u>433.132</u>	<u>87.756</u>
Otros ingresos (gastos), neto		
Ingresos	5.206	3.126
Gastos	(85.000)	(2.497)
	<u>(79.794)</u>	<u>629</u>
Utilidad antes del ISR	353.338	88.385
ISR	108.231	25.212
Reserva legal	12.255	3.159
Utilidad neta	<u>Q 232.852</u>	<u>Q 60.014</u>

PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A.
ESTADOS DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009 Y 2008
Expresados en Quetzales

	2009	2008
Capital Autorizado y pagado		
Saldo al inicio	Q 150.000	Q 150.000
Suscripción de acciones	<u>0</u>	<u>0</u>
Saldo al final del ejercicio	150.000	150.000
Reserva legal		
Saldo al inicio del ejercicio	3.159	0
Incremento del año	<u>12.255</u>	<u>3.159</u>
Saldo al final del ejercicio	15.414	3.159
Resultados de ejercicios anteriores		
Saldo al inicio del ejercicio	(225.784)	(285.798)
Ganancia del ejercicio	<u>232.852</u>	<u>60.014</u>
Saldo al final del ejercicio	7.068	(225.784)
Patrimonio de los accionistas	<u>Q 172.482</u>	<u>Q (72.625)</u>

PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A.
ESTADOS DE FLUJOS DE EFECTIVO
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009 Y 2008
Expresados en Quetzales

	2009	2008
Flujo de efectivo por actividades de operación		
Utilidad neta	Q 232.852	Q 60.014
Ajustes para conciliar la utilidad neta con el efectivo usado en las operaciones		
Depreciaciones	185.332	197.780
Reserva legal	12.255	3.159
Cambios netos en activos y pasivos		
(Aumento) disminución en cuentas por cobrar	(81.708)	25.474
(Aumento) disminución en inventarios	(249.859)	57.694
Disminución en proveedores	(1.158.550)	(209.044)
Flujo neto por actividades de operación	(1.059.678)	135.077
 Flujo de efectivo por actividades de financiamiento		
Adquisición de préstamos	1.000.000	0
Flujo neto por actividades de financiamiento	1.000.000	0
Variación neta en efectivo	(59.678)	135.077
Saldo inicial de efectivo	351.087	216.010
Saldo final de efectivo	Q 291.409	Q 351.087

5.2 EVENTOS SUBSECUENTES QUE AFECTAN LOS INVENTARIOS

5.2.1 Planteamiento del problema

Los inventarios de la compañía se valúan al costo y al 31 de diciembre de 2009, se encontraban integrados de la siguiente forma:

CUENTA	UNIDADES	COSTO UNITARIO Q.	VALOR Q.
Inventario de materia prima			100,000
Leche cruda (Lt.)	18,900	5.00	94,500
Cuajo (Ml.)	9,800	0.50	4,900
Sal (Lb.)	600	1.00	600
Inventario de producto terminado			675,000
Queso fresco (unidades)	11,204	20.00	224,080
Leche entera (Lt.)	11,055	9.00	99,495
Leche descremada (Lt.)	7,715	10.00	77,150
Crema (Lt.)	9,015	25.00	225,375
Yogurt (vaso)	8,150	6.00	48,900

INFORMACIÓN ADICIONAL

- ❖ Con fecha 1 de enero de 2010, se detectó que derivado de no haber efectuado oportunamente el proceso de pasteurización a la leche cruda, esta materia prima sufrió descomposición, causando la pérdida de la misma.
- ❖ El 3 de enero de 2010 los principales clientes pertenecientes a una cadena de supermercados, informaron que de acuerdo con precios obtenidos de otros proveedores, únicamente recibirían los productos en los valores que se indican a continuación:

Producto	Unidad de medida	Precio Q.
Queso fresco	unidades	18.50
Leche entera	litro	8.00
Leche descremada	litro	10.00
Crema	litro	20.00
Yogurt	vaso	6.00

5.2.2 Tratamiento contable

La compañía ha decidido tomar las siguientes medidas con respecto a los eventos ocurridos después del cierre del ejercicio, indicados en los párrafos anteriores:

❖ Inventarios dañados

El 19 de enero de 2010 se solicitó a la Superintendencia de Administración Tributaria la intervención de un auditor fiscal, con el propósito de suscribir el acta correspondiente a la leche cruda dañada como consecuencia de un mal proceso de pasteurización, sin embargo hasta la fecha del dictamen del auditor no se presentó ningún representante de las autoridades tributarias a las instalaciones de la compañía.

❖ Inventarios realizados por debajo del costo

La compañía proporcionó a los auditores las facturas emitidas el 3 de enero de 2010, donde se reflejan los precios a los que fueron vendidos los productos registrados en la cuenta de inventarios y solicitó que le fuera sugerido el procedimiento a seguir para registrar adecuadamente sus inventarios de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Adicionalmente, la administración indicó que evaluará los ajustes propuestos por auditoría y procederá a registrarlos contablemente con la finalidad de presentar razonablemente su información financiera de acuerdo con la normativa vigente en Guatemala.

5.2.3 Procedimientos de auditoría aplicables

Debido a que los eventos que dieron origen a los ajustes al valor de los inventarios ocurrieron antes de la emisión del dictamen de auditoría, los procedimientos de auditoría aplicados fueron los siguientes:

❖ Inventarios dañados

1. Se solicitó el acta suscrita por el delegado de la Administración Tributaria que contiene el detalle de los inventarios dañados, con el objeto de verificar si los mismos serán aceptados como gastos deducibles del Impuesto Sobre la Renta por parte de las autoridades fiscales.
2. De acuerdo con la información proporcionada por la administración de la compañía, no se presentó a las instalaciones ningún representante de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de los 30 días hábiles a partir de la fecha en que se solicitó la presencia de un auditor fiscal (19 de enero de 2010), por lo que de conformidad con lo permitido según el numeral 2 del artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se solicitó a la gerencia que se realice Acta Notarial y se presente la correspondiente declaración jurada de este hecho ante la Administración Tributaria, con el propósito de asegurarse que el gasto será aceptado como deducible del Impuesto Sobre la Renta. Dicha acta notarial se suscribió el 22 de febrero de 2010.

❖ Inventarios realizados por debajo del costo

1. Se tuvieron a la vista las facturas de venta del mes de enero, en las que se estableció que los productos en existencia al 31 de diciembre de 2009 fueron vendidos a un precio menor que el costo registrado contablemente a esa fecha.

De acuerdo con la evidencia obtenida y los resultados de la revisión efectuada, que se documentan en los papeles de trabajo presentados en las páginas de la 113 a la 128, los auditores independientes, sugirieron los ajustes correspondientes, con el objeto de cumplir con lo establecido en la Norma internacional de contabilidad No. 10 que indica: “La entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del período sobre el que se informa, que impliquen ajustes”. (13:1038)

❖ Ajuste por inventarios dañados

De conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad No. 2 (Inventarios), con vigencia en Guatemala a partir del 1 de enero de 2009, en la que se establece que: “El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, serán reconocidas en el periodo en que ocurra la rebaja”. (13:971)

El ajuste sugerido fue el siguiente:

Partida No. XX	Debe	Haber
Inventarios dañados	Q 94,500	
Inventario de materia prima		Q 94,500
Valor de 18,900 litros de leche cruda dados de baja por descomposición	Q 94,500	Q 94,500

❖ Ajuste por la rebaja en el precio de los productos terminados

Los auditores establecieron que el valor de los inventarios disminuyó, considerando el precio de la venta realizada el 3 de enero de 2010, de acuerdo con la revisión de las facturas de venta de esa fecha, en las siguientes cantidades:

Producto	Unidad de medida	Costo Q.	Precio de venta Q.	Variación
Queso fresco	unidades	18.50	20.00	(1.50)
Leche entera	litro	8.00	9.00	(1.00)
Leche descremada	litro	10.00	10.00	-
Crema	litro	20.00	25.00	(5.00)
Yogurt	vaso	6.00	6.00	-

Se sugiere el ajuste para registrar los inventarios al valor neto realizable, para cumplir con lo establecido en el párrafo anteriormente citado en la Norma Internacional de Contabilidad No. 2, de la siguiente manera:

Producto	Unidad de medida	Cantidad	Variación Q.	Valor ajuste Q.
Queso fresco	unidades	11,204	(1.50)	(16,806)
Leche entera	litro	11,055	(1.00)	(11,055)
Leche descremada	litro	7,715	-	-
Crema	litro	9,015	(5.00)	(45,075)
Yogurt	vaso	8,150	-	-
Total				(72,936)

Partida de ajuste:

Partida No. XX	Debe	Haber
Ajuste de inventarios VNR	72,936	
Inventario de producto terminado		72,936
Ajuste al valor neto realizable de los inventarios de producto terminado	72,936	72,936

5.2.4 Efectos en el dictamen del auditor

Derivado que se obtuvo la suficiente evidencia de la veracidad de los hechos ocurridos posteriormente al cierre del ejercicio contable, mediante el Acta Notarial por la pérdida del inventario de materia prima y de la disminución del valor de los inventarios de producto terminado a través de las facturas de venta emitidas el 3

de enero de 2010, en la fecha del dictamen de auditoría; y así mismo los ajustes sugeridos por auditoría correspondientes a estos hechos, fueron registrados por la administración de Pasteurizadora del Norte, S.A., la opinión del auditor no resulta afectada por estos hechos.

5.2.5 Papeles de trabajo

A continuación se presentan los papeles de trabajo elaborados por el equipo de auditoría, los cuales se presentan de la siguiente forma:

Con propósitos ilustrativos se presentan:

- ❖ Índice del archivo permanente
- ❖ Índice del archivo corriente
- ❖ Memorándum de planeación de la auditoría (PT-3-3)

Para documentar el trabajo realizado en el área de inventarios se incluyen las siguientes cédulas:

- ❖ Programa de auditoría (PT-3-2 C)
- ❖ Sumaria del área de inventarios (C)
- ❖ Cédula analítica de inventarios (C-1)
- ❖ Cédulas sub-analíticas por tipo de inventario (C-1-1 y C-1-2)
- ❖ Cédula de hechos posteriores, resumen de acta notarial (HP-C)

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS
Contadores Públicos y Auditores

PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A.
AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009
ÍNDICE DE PAPELES DE TRABAJO

Referencia	Descripción
AD	ADMINISTRACIÓN DE AUDITORÍA
AD-1	Programa de soporte del informe
AD-2	Listado de revisión final
AD-3	Copia final del informe
AD-4	Copia final de la carta a la gerencia
AD-5	Memorandum de conclusión de la auditoría
AD-6	Carta de representación de la gerencia
AD-7	Lectura de actas
AD-8	Confirmaciones recibidas
AD-9	Declaraciones de ISR y anexos
AD-10	Cálculo del ISR
PT	PLANEACIÓN TÉCNICA DE AUDITORÍA
PT-1	Actividades previas a aceptar el trabajo
PT-1-1	Evaluación del riesgo
PT-1-2	Aceptación del trabajo
PT-1-3	Términos del trabajo
PT-2	Planeación preliminar
PT-2-1	Conocimiento del negocio del cliente
PT-2-2	Ambiente de control
PT-2-3	Conocimiento del proceso contable
PT-2-4	Procedimientos analíticos preliminares
PT-2-5	Determinación de la importancia relativa
PT-3	Desarrollo del plan de auditoría
PT-3-1	Planeación del enfoque de auditoría
PT-3-2	Planeación de las pruebas de auditoría
PT-3-3	Memorandum de planeación

Referencia	Descripción
IF	INFORMACIÓN FINANCIERA
IF-1	Balances de Comprobación
IF-2	Estado de Situación Financiera
IF-3	Estado de Resultados
IF-4	Estado de Cambios en el Patrimonio
IF-5	Estado de Flujos de Efectivo
IF-6	Ajustes y reclasificaciones propuestos
CI	EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO
CI-1	Pruebas de control
EF	ESTADOS FINANCIEROS
BG	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
A	Efectivo
B	Cuentas por cobrar
C	Inventarios
D	Activo fijo y depreciación acumulada
E	Préstamos bancarios
F	Cuentas por pagar
H	Patrimonio de los accionista
ER	RESULTADOS
S	Ingresos
T	Costos
U	Gastos de venta
U	Gastos de administración
S	Ingresos financieros
U	Gstos financieros
HP	HECHOS POSTERIORES

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS
Contadores Públicos y Auditores

**PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A.
 AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS
 ÍNDICE DEL ARCHIVO PERMANENTE**

Referencia	Descripción
A	CAPITAL
A-1	Historia de la compañía
A-2	Escritura de constitución
B	ORGANIZACIÓN
B-1	Organigrama
B-2	Manuales administrativos
C	OBLIGACIONES LEGALES
C-1	Patentes de inscripción de sociedad y de comercio
C-2	Inscripción del representante legal
C-3	Inscripción al Registro Tributario Unificado
C-4	Autorización y habilitación de libros legales
C-5	Licencia sanitaria
D	OBLIGACIONES LABORALES
C-1	Inscripción al Seguro Social
C-2	Reglamento Interno de Trabajo
C-3	Compensaciones a ejecutivos
C-4	Plan de participación de utilidades
E	SISTEMA CONTABLE
E-1	Manuales contables
E-2	Nomenclatura contable
E-3	Registros contables principales
E-4	Descripción del sistema de contabilidad
E-5	Políticas contables
F	PROPIEDADES
F-1	Escritura de propiedad de bienes inmuebles
F-2	Certificación del registro de la propiedad
F-3	Avalúos de bienes inmuebles
G	INFORMACIÓN SOBRE CONTRATOS
G-1	Inversiones
G-2	Escrituras de préstamos a largo plazo
G-3	Contratos de arrendamiento
G-4	Pólizas de seguros
H	CONTINGENCIAS
H-1	Litigios, juicios y contingencias
H-1	Otros asuntos legales

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS

*Contadores Públicos y Auditores***PT-3-3**

PLANEACIÓN DE AUDITORÍA
PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A.
Auditoría al 31 de diciembre de 2009

1. TÉRMINOS DE LA AUDITORÍA

Fuimos contratados por PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A., para realizar la auditoría de los estados financieros al 31 de diciembre del 2009, con el propósito de expresar nuestra opinión independiente sobre la razonabilidad con que presentan la situación financiera, el resultado de las operaciones, los cambios habidos en el patrimonio, y los flujos de efectivo por este mismo período de conformidad con Normas Internacionales de Información Financiera.

Realizaremos la auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, por lo tanto evaluaremos el control interno establecido por la administración incluyendo los controles para el procesamiento electrónico de datos.

Los informes de auditoría en borrador los entregaremos para su revisión a la Gerencia Financiera, posteriormente los definitivos se dirigirán a la Asamblea de Accionistas, los informes se presentarán de acuerdo con los términos de la oferta.

2. CONOCIMIENTO DEL CLIENTE

❖ Antecedentes

Pasteurizadora del Norte, S.A., es una industria dedicada a la elaboración de productos lácteos, ubicada en el departamento de Guatemala, en la zona 17 de la ciudad capital.

Se constituyó el 01 de enero de 2005, sus principales actividades son producir y empacar leche y sus derivados, principalmente queso, crema y yogurt, así como distribuir los mismos tanto dentro de la ciudad capital así como en el interior del país.

❖ Organización

La Junta Directiva la conforman:

Presidente	José Antonio Méndez
Vicepresidente	Julián Márquez
Secretario	Claudia Torres
Vocal 1	Ana Lucía Coronado
Vocal 2	Javier García
Vocal 3	Guísela Pineda
Suplente 1	Carlos Rodríguez
Suplente 2	Escarlet Quintanilla

La administración de la compañía está a cargo de las siguientes personas:

Gerente General	Ernesto Gonzáles
Gerente Financiero-Administrativo	Yesenia Molina
Gerente de Producción	Victoria Muñiz
Gerente de Control de Calidad	Luis Angel Morales
Gerente de Recursos Humanos	Andrea Martínez
Jefe de Informática	Fernando Castro
Gerente de Mercadeo y Ventas	Diego Andrade

❖ Situación actual: planes a corto y largo plazo, competencia,

Entre los aspectos que se destacan podemos mencionar:

La compañía actualmente ha obtenido contratos con una cadena de supermercados para la distribución de sus productos, sin embargo los mismos establecen a que precios reciben los productos, derivado de la competencia existente en dicho mercado. Por esta razón en ocasiones los mismos son vendidos por debajo del costo.

Dentro de los planes a corto plazo la sociedad espera la confirmación de nuevos clientes.

La compañía no ha indicado los planes que esperan realizar en beneficio de la sociedad a largo plazo.

3. CONOCIMIENTO DEL AMBIENTE DE CONTROL

❖ Ambiente interno

Pasteurizadora del Norte, S.A. posee un departamento de Auditoría Interna que realiza revisiones programadas de áreas específicas y verifica el cumplimiento de disposiciones legales, así como los procedimientos administrativos y contables. Revisaremos los informes de auditoría interna durante el desarrollo de nuestra auditoría.

❖ Establecimiento de objetivos

La compañía cuenta con manuales operativos y de procedimientos que permiten contar con la descripción clara de las actividades que deben seguirse, indicando con precisión cada uno de los puestos que intervienen en las mismas y fija los objetivos del trabajo a realizar.

❖ Identificación de acontecimientos

El departamento de auditoría interna, periódicamente comunica a la administración de la compañía los hallazgos derivados de sus revisiones, para lo cual elabora informes detallados de las debilidades y deficiencias identificadas en las áreas específicas que han sido objeto de evaluación.

❖ Evaluación de riesgos

La estructura del control interno de la compañía no presenta debilidades significativas. **Los riesgos existentes responden a las condiciones en que realiza sus operaciones de venta principalmente por el cliente mayoritario que fija sus precios. Además en el ciclo de administración financiera, la falta de liquidez es uno de sus principales riesgos.** Durante los años anteriores no han existido problemas en el control de sus registros auxiliares que hayan sido causa de salvedades en el informe.

❖ Respuesta a los riesgos

La compañía actualmente se encuentra fortaleciendo su equipo de ventas, con la finalidad de ampliar su mercado y no depender de los precios que fija su principal cliente.

❖ Actividades de control

Se aplican controles como arqueos a los fondos de caja, conciliaciones bancarias, conciliaciones entre el registro auxiliar y la cuenta mayor y confirmaciones de saldos, informes de seguimiento de las recomendaciones dadas por los distintos órganos supervisores y de evaluación.

❖ Información y comunicación

Existe una adecuada administración del área de sistemas y correctas medidas de seguridad física y lógica, aunque no hay restricciones para el uso excesivo o de ciertas páginas de internet. El mantenimiento que se realiza sobre el hardware es sólo de tipo correctivo, no preventivo. Se realizan backups periódicos de la información almacenada. No se cuenta con manuales de ninguno de los módulos del sistema.

❖ Supervisión

La administración de la compañía realiza el seguimiento de las recomendaciones efectuadas por su departamento de Auditoría Interna y mantiene una supervisión constante con el objetivo de asegurarse que los involucrados cumplen con las recomendaciones y observaciones emitidas en sus informes. Sin embargo, en algunos casos las recomendaciones de auditoría externa de años anteriores, no han sido resueltas oportunamente.

4. PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS PRELIMINARES

- ❖ Se aplicaron pruebas analíticas generales entre los estados de resultados y balances de situación de los períodos terminados el 31 de diciembre de 2009 y 2008.
- ❖ Realizamos pruebas analíticas para las cuentas más importantes del balance de situación, pruebas que constituyen pruebas sustantivas de las cuentas revisadas.

5. DETERMINACIÓN DE RIESGOS

A continuación se enumeran algunos factores que influyen en la determinación del riesgo general tanto los factores negativos, como los positivos.

FACTORES NEGATIVOS	SI	NO	N/A
<i>Deuda importante</i>	X		
Un pobre ambiente de control.		X	
Una gerencia general débil.		X	
Antecedentes negativos en su relación con los organismos de control y fiscalización.		X	

La gerencia de las operaciones y las decisiones financieras descansan en una sola persona.		X	
La actitud de la gerencia respecto de la información financiera es inusualmente agresiva.		X	
La rotación del personal es alta, especialmente en el caso del personal contable más antiguo.		X	
La reputación de la gerencia es débil.		X	
La rentabilidad de la compañía es inadecuada o inconsistente respecto de la industria.		X	
La situación de la industria a nivel local se encuentra deteriorada, con muchas quiebras de empresas.		X	
La organización es descentralizada sin que exista un adecuado monitoreo.		X	
<i>Existen asuntos internos o externos que generan dudas sustanciales acerca de la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha</i>	X		
Existen muchos aspectos contables contenciosos o de difícil resolución.		X	
Hay saldos o transacciones significativas con mucha dificultad para auditar.		X	

FACTORES POSITIVOS	SI	NO	N/A
Hemos auditado al cliente y encontrado buenos registros sin detectar problemas de control interno o de auditoría importantes.	X		
El personal de contabilidad de la institución es competente.	X		
El ambiente de control es fuerte.	X		
<i>La institución es financieramente estable, sin una cantidad excesiva de deuda y es altamente probable que permanezca así durante los próximos dos o tres años.</i>		X	

El tipo de actividad es exitoso a nivel local.	X		
La compañía ha tenido buenos antecedentes en relación con los organismos de control y fiscalización.	X		
<i>La gerencia es generalmente conservadora e interesada en el crecimiento a largo plazo.</i>		X	
Existe una activa junta directiva incluyendo directores no ejecutivos o incluso un comité de auditoría.	X		

6. DETERMINACIÓN DE LA IMPORTANCIA RELATIVA

Consideramos que los niveles establecidos de materialidad nos permitirán definir los niveles de errores ajustables en el límite superior de la materialidad y los tamaños de las muestra en el límite inferior.

Basados en el conocimiento del cliente, su actividad y los resultados de la revisión analítica consideramos que se requiere un nivel de precisión de auditoría moderado.

7. PRESUPUESTO DE AUDITORÍA

De acuerdo a los términos de la oferta de servicios presentada, las horas de la auditoría se distribuirán de la siguiente manera:

ACTIVIDAD	PORCENTAJE	HORAS ASIGNADAS
Primera visita	40%	154
Segunda visita	19%	77
Tercera visita (final)	40%	154
Discusión	1%	5
Totales	100	390

8. PERSONAL DE AUDITORÍA

El trabajo de auditoría estará a cargo de las siguientes personas:

Socio- encargado:	Concepción Alvarez
Socio- supervisor:	Fabio César Barrios
Supervisor:	Mynor Barrios
Auditor encargado:	Gabriela Díaz
Auditor asistente:	Sara Gálvez / Paula Hernández Rosa Juárez / Fernando Ortiz

~~GbDíaz~~

Hecho por: Gabriela Díaz

Fecha: 01/09/2009

~~F Cuuuu:~~

Revisado por: Fabio César Barrios

Fecha: 01/09/2009

Pasteurizadora del Norte, S.A.
Auditoría Financiera al 31 de diciembre del 2009

PROGRAMA GENERAL DE AUDITORÍA DE INVENTARIOS

Objetivos de la auditoría

1. Comprobar que los activos existan
2. Comprobar que todos los activos se encuentren registrados
3. Verificar su correcta valuación
4. Verificar la correcta presentación y revelación en los estados financieros
5. Determinar la disponibilidad o restricciones sobre los activos

Procedimientos de auditoría	H.P.	H.T.
Obtener copias del resumen del inventario final y del inventario valorizado. Verificar su corrección aritmética.	SG	C-1
Verificar la exactitud de los listados de inventario físico contra los registros originales de conteo.	SG	C-1
Revisar los ajustes efectuados para hacer que los inventarios según libros coincidan con los inventarios físicos.	SG	C-1
Verificar la existencia física de los inventarios.	SG	C-1
Con base en los documentos y registros verificar que los inventarios estén valuados al costo.	SG	C-1
Pruebas sustantivas de saldos		
Identificar las partidas obsoletas o de lento movimiento, así como los costos no recuperables.	N/A	
Hacer comparaciones de costos unitarios contra precios de mercado para determinar si necesitan ajustarse a su valor neto realizable cuando estos sean menores.	SG	C-1-1
Determinar que se hayan aplicado procedimientos adecuados de corte, con el objeto de cerciorarse que las transacciones que afectan los inventarios han sido operadas en el período contable correcto.	SG	C-1
Revisar los valores asignados a productos obsoletos, dañados o de lento movimiento y concluir su razonabilidad.	N/A	

Conclusiones

Se ha comprobado que los activos existen
 Se ha comprobado que los activos se encuentran registrados
 Se ha verificado su correcta valuación
 Se determinó que no existen gravámenes sobre estos activos
 Se comprobó la adecuada presentación en los estados financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS Contadores Públicos y Auditores	Hecho por: <u>SG</u> Fecha: <u>19/01/2010</u>	C-1-2
	Revisado: <u>MB</u> Fecha: <u>25/01/2010</u>	
	Vo.Bo: <u>FCB</u> Fecha: <u>27/01/2010</u>	

PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A.**PRUEBA DEL VALOR NETO REALIZABLE DEL INVENTARIO DE PRODUCTO TERMINADO****REVISIÓN DE FACTURAS DE VENTA DEL 3 DE ENERO DE 2010**

No. Factura	Cliente	Producto	Unidades	Precio unitario Q.	Sub-total Q.	IVA	Total Q.
A-124 ①	Operadores de Supermercados, S.A.	Queso fresco	5410	18,50	100.085,00	12.010,20	112.095,20
A-125	Operadores de Supermercados, S.A.	Queso fresco	5794	18,50	107.189,00	12.862,68	120.051,68
A-126	Operadores de Supermercados, S.A.	Leche entera	5521	8,00	44.168,00	5.300,16	49.468,16
A-127	Operadores de Supermercados, S.A.	Leche entera	5534	8,00	44.272,00	5.312,64	49.584,64
A-128	Operadores de Supermercados, S.A.	Leche descremada	2945	10,00	29.450,00	3.534,00	32.984,00
A-129	Operadores de Supermercados, S.A.	Leche descremada	4770	10,00	47.700,00	5.724,00	53.424,00
A-130	Operadores de Supermercados, S.A.	Crema	5471	20,00	109.420,00	13.130,40	122.550,40
A-131	Operadores de Supermercados, S.A.	Crema	2141	20,00	42.820,00	5.138,40	47.958,40
A-132	Operadores de Supermercados, S.A.	Crema	1403	20,00	28.060,00	3.367,20	31.427,20
A-133	Anulada	0	0	0	0	0	0
A-134	Operadores de Supermercados, S.A.	Yogurt	2514	6,00	15.084,00	1.810,08	16.894,08
A-135	Operadores de Supermercados, S.A.	Yogurt	3126	6,00	18.756,00	2.250,72	21.006,72
A-136	Operadores de Supermercados, S.A.	Yogurt	2510	6,00	15.060,00	1.807,20	16.867,20
	TOTAL SEGÚN FACTURACIÓN		47.139		602.064,00		
	TOTAL EN INVENTARIOS		47.139		675.000,00	C-1	
	VARIACIÓN ②		-		(72.936,00)	AJ-2	

AJ-2	Partida No. XX	Debe	Haber	
	Ajuste de inventarios VNR	72.936,00		
	Inventario de producto terminado		72.936,00	
	Ajuste al valor neto realizable de los inventarios de producto terminado	72.936,00	72.936,00	

① Cotejado con las facturas físicas del 3 de enero de 2010

② La variación se originó por los productos que fueron vendidos por debajo del costo, de la siguiente manera:

Producto	Costo Q.	Precio de venta Q.	Variación	Unidades	Total Q.	Ajuste Q.
Queso Fresco	20,00	18,50	1,50	11.204	16.806	
Leche	9,00	8,00	1,00	11.055	11.055	
Crema	25,00	20,00	5,00	9.015	45.075	72.936

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS <i>Contadores Públicos y Auditores</i>	Hecho por: <u>SG</u> Fecha: <u>22/02/2010</u> Revisado: <u>MB</u> Fecha: <u>22/02/2010</u> Vo.Bo: <u>FCB</u> Fecha: <u>23/02/2010</u>	HP- C
---	---	--------------

Pasteurizadora del Norte, S.A.
Auditoría Financiera al 31 de diciembre del 2009

HECHOS POSTERIORES DE INVENTARIOS
LECTURA DE ACTA NOTARIAL

Resumen de Acta Notarial

Fecha: 22/02/2010

Suscrita por: Lic. Edgar Guzmán

En el punto 3o. establece:

De acuerdo con el informe del Ingeniero Luis Angel Morales Valdez emitido el 1 de enero de 2010, se observaron en las bodegas de producción de Pasteurizadora del Norte, S.A., 18,900 litros de leche cruda en mal estado, por lo cual se procede a deshecharlos.

En el punto 4o. establece:

El valor total de los 18,900 litros de leche dañada, registrados contablemente por Q.94,500, serán dados de baja del inventario de materia prima efectuando el correspondiente ajuste contable.

5.3 EVENTOS SUBSECUENTES QUE AFECTAN LOS PRÉSTAMOS

5.3.1 Planteamiento del problema

El rubro de préstamos bancarios registrado contablemente por Q.1,000,000, se encuentra integrado de la siguiente forma:

Descripción	Valor Q.
Préstamo fiduciario 156002 CCA Bank Q.	500,000
Préstamo fiduciario 157004 CCA Bank \$.	500,000
Total	1,000,000

De acuerdo con la escritura pública No. 453, del 23 de diciembre de 2008, se constituyó el préstamo 156002 con garantía prendaria en el CCA Bank Inc., por un monto de Q.500,000 destinado al pago parcial del saldo pendiente de pago por la adquisición de maquinaria y equipo. El plazo para la cancelación de la deuda es de tres años, mediante cuotas trimestrales de Q.55,500 y el saldo al vencimiento, incluyendo un período de gracia de tres trimestres, a una tasa de interés variable, fijándose el 8.5% como tasa inicial.

El préstamo con garantía fiduciaria 157004, según escritura No. 458, del 23 de diciembre de 2008, corresponde al crédito otorgado por el CCA Bank Inc. por un monto de US \$.62,500, registrado contablemente al tipo de cambio de Q.8 por US\$.1 lo cual representa Q.500,000. El plazo para pagar la suma adeudada es de dos años y medio. La forma de pago incluye un período de gracia, el cual es de cuatro trimestres efectuando abonos de US\$6,940 cada dos meses y el saldo al vencimiento. La tasa de interés es variable, inicialmente se fija el 8.5% anual.

INFORMACIÓN ADICIONAL

- ❖ A la fecha del dictamen de auditoría la compañía no había amortizado el capital correspondiente a los préstamos bancarios, los cuales debieron efectuarse de la siguiente manera:

Préstamo 156002 expresado en Q.			
Cuota No.	Fecha de pago	Amortización a capital	Pago pendiente a la fecha del dictamen
Período de gracia	enero-septiembre 09	-	
1	oct-09	55,500	
2	ene-10	55,500	111,000
3	abr-10	55,500	
4	jul-10	55,500	
5	oct-10	55,500	
6	ene-11	55,500	
7	abr-11	55,500	
8	jul-11	55,500	
9	oct-11	55,500	
vencimiento	22/12/2011	500	
	Total	500,000	

La escritura del préstamo estipula en la cláusula No. 10 que será exigido judicialmente el pago de la deuda en caso de atraso en una de sus cuotas, y posteriormente, de no cumplir con la cancelación del préstamo, el banco tiene derecho sobre los bienes recibidos en garantía del mismo.

Préstamo 157004 expresado en US\$			
Cuota No.	Fecha de pago	Amortización a capital	Pago pendiente a la fecha del dictamen
Período gracia	enero-diciembre 09	-	
1	ene-10	6,940	6,940
2	mar-10	6,940	
3	may-10	6,940	
4	jul-10	6,940	
5	sep-10	6,940	
6	nov-10	6,940	
7	ene-11	6,940	
8	mar-11	6,940	
9	may-11	6,940	
vencimiento	22/06/2011	40	
	Total	62,500	

- ❖ El 31 de diciembre de 2009 Pasteurizadora del Norte, S.A. solicitó al CCA Bank Inc. la ampliación del período de gracia concedido inicialmente en las escrituras de sus préstamos, sin embargo la misma no ha sido aprobada a la fecha del dictamen.
- ❖ La tasa de cambio de acuerdo con información del Banco Central, al 31 de diciembre de 2009 era de 8.35 y al 24 de febrero de 2010 de Q.8.38.
- ❖ El 29 de octubre de 2009 la compañía solicitó un préstamo al Banco de la Industria, S.A. con el propósito de obtener fondos para cancelar la deuda contratada con el CCA Bank Inc., sin embargo aún no ha sido aprobado.

5.3.2 Tratamiento contable

La administración de Pasteurizadora del Norte, S.A., ha revelado en las Notas a los Estados Financieros, los siguientes aspectos:

Nota 14

Contingencias

Pasteurizadora del Norte, S.A. no ha cancelado Q.55,500, correspondientes a una cuota del préstamo 156002 contratado con el CCA Bank Inc., por un total de Q.500,000 lo cual podría ser causa de cobro judicial del valor total del préstamo, según cláusula contractual. A la fecha el banco no ha exigido el pago del mismo.

Nota 15

Eventos subsecuentes

La compañía valúa sus activos y pasivos en moneda extranjera en Q., moneda de curso legal en Guatemala y al 31 de diciembre de 2009 se encontraba a 8.35 por US\$.1.00, de acuerdo con información del Banco Central.

5.3.3 Procedimientos de auditoría aplicables

❖ El equipo de auditoría aplicó los siguientes procedimientos para satisfacerse de los saldos relativos a los préstamos bancarios y para obtener evidencia de los sucesos que ocurrieron posteriormente a la fecha del balance:

1. Solicitud de confirmaciones bancarias, directamente al CCA Bank Inc., confirmando que los saldos de los préstamos son correctos.
2. Solicitud a los abogados de la compañía de información relacionada con requerimientos de cobro judicial por parte del banco del saldo adeudado. El abogado confirmó que el banco no ha requerido por la vía judicial el cobro del financiamiento otorgado a la compañía.
3. Lectura de actas de junta directiva sobre los planes que se tienen acerca de contratación de nuevos préstamos, determinando que Pasteurizadora del Norte, S.A., efectuó solicitud de financiamiento al Banco de la Industria, S.A., sin embargo no fue concedida.

Se sugiere un ajuste con el propósito de que los estados financieros cumplan con los requisitos de la Norma Internacional de Información Financiera No. 21, que se refiere a los efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, e indica que: las diferencias de cambio que surjan al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el periodo o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del periodo en el que aparezcan. (13:1355)

❖ El ajuste es el siguiente, considerando que la tasa de cambio de cierre con respecto a la tasa con la que se valuó inicialmente el préstamo varió de la siguiente forma:

tasa de cambio por US\$.1 en la fecha		
de registro	de cierre	variación
8.00	8.35	(0.35)

Valor US\$ del préstamo	62,500	
Registro original en Q.		500,000
Registro al 31/12/09 en Q.		521,875
Valor del ajuste		21,875

PARTIDA XX	Debe	Haber
Diferencial cambiario	21,875	
Préstamos bancarios		21,875
Para ajustar el valor del préstamo contratado en dólares al tipo de cambio de cierre		
	21,875	21,875

- ❖ Adicionalmente, se solicitará reclasificar los préstamos, derivado de que los mismos son exigibles por el banco, por lo que los trasladará como deuda a corto plazo para cumplir con los requisitos de presentación establecidos la Norma Internacional de Contabilidad No.1 (14:895), así:

Partida XX	Debe	Habe
Pasivos largo plazo		
Préstamos bancarios	1,021,875	
Pasivos corto plazo		
Préstamos bancarios		1,021,875
Reclasificación de los préstamos bancarios los cuales son exigibles por el banco.		
	1,021,875	1,021,875

La administración de Pasteurizadora del Norte, S.A., aceptó los ajustes sugeridos por auditoría y efectuó los correspondientes registros contables en los estados financieros, al 31 de diciembre de 2009.

5.3.4 Efectos en el dictamen del auditor

- ❖ El dictamen de auditoría emitido el 24 de febrero de 2010, no fue modificado, debido a que los ajustes derivados de los eventos que dieron origen a cambios en los saldos de los préstamos bancarios fueron registrados contablemente por la administración de la compañía; adicionalmente se solicitó a la gerencia que se revele en notas a los estados financieros la variación del tipo de cambio entre la fecha de cierre y la fecha de emisión del dictamen, de la siguiente forma:

Nota 15

Eventos subsecuentes

La compañía valúa sus activos y pasivos en moneda extranjera en Q., moneda de curso legal en Guatemala y al 31 de diciembre de 2009 se encontraba a 8.35 por US\$.1.00, de acuerdo con información del Banco Central, sin embargo al 24 de febrero de 2010 la tasa de cambio vigente era de Q.8.38 por US\$1.00.

5.3.5 Papeles de trabajo

A continuación se presenta el legajo de papeles de trabajo que documenta la evidencia obtenida por los auditores.

Se incluyen las siguientes cédulas:

- ❖ Programa de auditoría (PT-3-2 E)
- ❖ Cédula sumaria de préstamos bancarios (E)
- ❖ Cédula analítica (E-1)
- ❖ Cédula sub - analítica (E-1-1)
- ❖ Programa de auditoría de hechos posteriores (PT-3-2 HP/1)
- ❖ Analíticas de hechos posteriores de préstamos bancarios (H-P E-1 y E-2)
- ❖ Resumen de lectura de actas de junta directiva (AD 7-1)
- ❖ Confirmaciones bancarias y de abogados (AD 8-1 y AD 8-2)

Pasteurizadora del Norte, S.A.
Auditoría Financiera al 31 de diciembre de 2009

PROGRAMA GENERAL DE AUDITORÍA DE PRÉSTAMOS BANCARIOS

Objetivos de la auditoría

1. Comprobar la existencia de los pasivos
2. Comprobar que todos los pasivos se encuentren registrados
3. Verificar la correcta valuación de monedas extranjeras
4. Verificar la correcta presentación y revelación en los estados financieros
5. Determinar si existen garantías otorgadas, gravámenes o restricciones

Procedimientos de auditoría	H.P.	H.T.
Obtener un análisis de las transacciones de pasivo durante el período que muestre: descripción o importe (incluyendo saldos al principio y al final del período), incrementos y disminuciones durante el período, fechas de origen y vencimiento; intereses pagados y acumulados; condiciones y fechas de pago según el contrato; garantías otorgadas y cualquier otra información relevante.	FO	E-1
Revisar la documentación de soporte de las partidas importantes.	FO	E-1
Verificar que se encuentren registrados los intereses.	FO	E-1-1
Pruebas sustantivas		
Recalcular los intereses acumulados por pagar.	FO	E-1-1
Confirmar los saldos a los acreedores para garantizar la razonabilidad de los montos.	FO	H-P-E

Conclusión

Todos los pasivos que han sido contraídos a nombre de la compañía, se han registrado y valuado adecuadamente, son razonables, corresponden a obligaciones reales y están pendientes de cancelar

Si existen garantías otorgadas. Están correctamente reveladas en los estados financieros

Se comprobó la adecuada presentación en los estados financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera, y la revelación de las bases de valuación y gravámenes

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS <i>Contadores Públicos y Auditores</i>	Hecho por: <u>FO</u> Fecha: <u>01/02/2010</u>	E-1
	Revisado: <u>MB</u> Fecha: <u>05/02/2010</u>	
	Vo.Bo: <u>FCB</u> Fecha: <u>10/02/2010</u>	

Pasteurizadora del Norte, S.A.

Auditoría Financiera al 31 de diciembre de 2009

Cifras expresadas en Q.

CÉDULA ANALÍTICA DE PRÉSTAMOS BANCARIOS			
Préstamo 156002 CCA Bank ✓	Saldo al 01/01/09	Aumentos/disminuciones	Saldo al 31/12/2009
De acuerdo con la escritura pública No. 453, del 23 de diciembre 2008, se constituyó el préstamo 156002 con garantía prendaria en el CCA Bank Inc., por un monto de Q.500,000 destinado al pago parcial del saldo pendiente de pago por la adquisición de maquinaria y equipo. El plazo es de tres años, pagaderos mediante cuotas trimestrales de Q.55,500 y el saldo al vencimiento, incluyendo un período de gracia de tres trimestres, a una tasa de interés variable, fijándose 8.5% como tasa inicial.	500.000,00	0	500.000,00

(E) ↗

Préstamo 157004 CCA Bank ✓	Saldo al 01/01/09	Aumentos/disminuciones	Saldo al 31/12/2009
El préstamo con garantía fiduciaria 157004, según escritura No. 458, del 23 de diciembre 2008, corresponde al crédito otorgado por el CCA Bank Inc. Por un monto de US \$.62,500, registrado contablemente al tipo de cambio de Q.8 por US\$.1 lo cual representa Q.500,000. El plazo para pagar la suma adeudada es de dos años y medio. La forma de pago incluye un período de gracia, el cual es de cuatro trimestres efectuando abonos bimestrales de US\$6,940 y el saldo al vencimiento. La tasa de interés es variable, inicialmente se fija el 8.5% anual. *	500.000,00	0	500.000,00

✓ Cotejado con los contratos de préstamo

(E) ↗

* En la fecha de registro, la compañía valuó el préstamo No,157004 a Q.8.00 por \$1.00, sin embargo al 31 de diciembre de 2009 el tipo de cambio es de Q8.35 por \$1.00, con el propósito de cumplir con la NIIF 21 "Efectos de las variaciones en los tipos de cambio" se sugiere el siguiente ajuste:

AJ-3	Partida XX	Debe	Haber
		Diferencial cambiario	21.875
	Préstamos bancarios		21.875
	Ajuste del préstamo por la variación del tipo de cambio al 31 de diciembre de 2009	21.875	21.875

(E) ↗

REVELACIÓN

De acuerdo con la escritura de préstamo la compañía adeuda al 31 de diciembre de 2009 Q.55,500, cuyo vencimiento fue en octubre de 2009, correspondiente al préstamo 156002. La cláusula 10 de dicho contrato establece que por la falta de una sola de sus cuotas el valor total del préstamo puede ser exigido por el banco.

Pasteurizadora del Norte, S.A.
Auditoría Financiera al 31 de diciembre de 2009

HECHOS POSTERIORES

Objetivos de la auditoría

1. Comprobar la existencia de eventos posteriores que afectan los registros contables
2. Comprobar que todos los hechos posteriores fueron analizados y que los efectos sean registrados contablemente o revelados en notas, según corresponda
3. Verificar la correcta presentación y revelación en los estados financieros

Procedimientos de auditoría	H.P.	H.T.
Obtener confirmación de bancos y de abogados de los saldos registrados y de compromisos pendientes.	FO	HP-E-1
Lectura de Actas de la Junta Directiva.	FO	AD-7-1
Revisar la documentación de soporte de las partidas importantes.	FO	HP-E-1
Verificar que se encuentren registrados los ajustes y reclasificaciones.	FO	HP-E-2
Pruebas sustantivas		
Efectuar cálculos aritméticos de los saldos pendientes de pago para determinar la razonabilidad de los montos.	FO	HP-E-1

Conclusión

Todos los ajustes y reclasificaciones derivados de los eventos posteriores ocurridos y que afectan los estados financieros se han registrado y valuado adecuadamente.

Se comprobó la adecuada presentación en los estados financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera y la revelaciones necesarias.

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS <i>Contadores Públicos y Auditores</i>	Hecho por: <u>FO</u>	Fecha: <u>22/02/2010</u>	HP-E-1
	Revisado: <u>MB</u>	Fecha: <u>23/02/2010</u>	
	Vo.Bo: <u>FCB</u>	Fecha: <u>23/02/2010</u>	

Pasteurizadora del Norte, S.A.
Auditoría Financiera al 31 de diciembre de 2009

RESUMEN DE CONFIRMACIÓN BANCARIA

CCA BANK	Según banco	Según contabilidad	Diferencia	Ref.
Préstamo 156002 Q	Q 500.000,00	Q 500.000,00	-	①
Préstamo 157004 \$	\$ 62.500,00	\$ 62.500,00	-	①

RESUMEN DE CONFIRMACIÓN DE ABOGADOS

Bufete Peña, García Consultores	
De acuerdo con la confirmación de fecha 20 de febrero de 2010, el CCA Bank Inc. no ha requerido por la vía judicial el cobro de los saldos vencidos y no pagados por la compañía que ascienden a Q.168,949, a la fecha de la confirmación, de los cuales Q.111,000 corresponden al préstamo 156002 y U\$.6,940 corresponden al crédito 157004, equivalentes a Q. 57,949	②

- | | |
|------------------------------------|--------|
| ① Ver confirmación bancaria en: | AD-8-1 |
| ② Ver confirmación de abogados en: | AD-8-2 |

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS <i>Contadores Públicos y Auditores</i>	Hecho por: <u>FO</u> Fecha: <u>22/02/2010</u>	HP-E-2
	Revisado: <u>MB</u> Fecha: <u>23/02/2010</u>	
	Vo.Bo: <u>FCB</u> Fecha: <u>23/02/2010</u>	

Pasteurizadora del Norte, S.A.
Auditoría Financiera al 31 de diciembre de 2009

PRUEBA DE PAGOS POSTERIORES

Préstamo 156002 expresado en Q.

Cuota No.	Fecha de pago	Amortización a capital	Pendiente a feb-2010
Período gracia	enero-septiembre 09	-	
1	oct-09	55.500	
2	ene-10	55.500	111.000
3	abr-10	55.500	
4	jul-10	55.500	
5	oct-10	55.500	
6	ene-11	55.500	
7	abr-11	55.500	
8	jul-11	55.500	
9	oct-11	55.500	
vencimiento	22/12/2011	500	
	Total	500.000	

Préstamo 157004 expresado en US\$

Cuota No.	Fecha de pago	Amortización a capital	Pendiente a feb-2010
Período gracia	enero-diciembre 09	-	
1	ene-10	6.940	6.940
2	mar-10	6.940	
3	may-10	6.940	
4	jul-10	6.940	
5	sep-10	6.940	
6	nov-10	6.940	
7	ene-11	6.940	
8	mar-11	6.940	
9	may-11	6.940	
vencimiento	22/06/2011	40	
	Total del préstamo	62.500	

Derivado de la cláusula contractual que indica que el saldo total del préstamo será exigido por la falta de pago de una de sus cuotas, y considerando que **a la fecha de la auditoría** aún no se han cancelado 3 cuotas pendientes, ni existen posibilidades de hacerlas efectivas (ver AD-7-1), se propone la siguiente reclasificación

	Partida XX	Debe	Haber
R-1	Pasivos largo plazo		
	Préstamos bancarios	1.021.875	
	Pasivos corto plazo		
	Préstamos bancarios		1.021.875
	Reclasificación de los préstamos de largo plazo a corto plazo.	1.021.875	1.021.875

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS
Contadores Públicos y Auditores

Hecho por: EO Fecha: 22/02/2010
Revisado: MB Fecha: 23/02/2010
Vo.Bo: FCB Fecha: 23/02/2010

AD-7-1

Pasteurizadora del Norte, S.A.
Auditoría Financiera al 31 de diciembre de 2009

HECHOS POSTERIORES DE PRÉSTAMOS BANCARIOS
LECTURA DE ACTAS DE JUNTA DIRECTIVA

Resumen de Actas de Junta Directiva

Fecha: 29/10/2009

Sesión No. 125

Punto 4o.

Se discute la situación de la falta de disponibilidad de fondos para la cancelación de la cuota atrasada del préstamo 156002 del CCA Bank Inc.

Punto 5o.

Se aprueba solicitar al Banco de la Industria un préstamo por Q.1,000,000, el destino de estos fondos será la cancelación del préstamo con el CCA Bank Inc.

Punto 6o.

Se delega a la Licenciada Yesenia Molina, gerente financiero la gestión de este préstamo.

Fecha: 10/11/2009

Sesión No. 130

Punto 3o.

La Licda. Molina informa que el Banco de la Industria no autorizó el financiamiento solicitado.

Punto 4o.

Se aprueba solicitar a los socios fondos en calidad de préstamo o bien de aporte con la finalidad de cancelar la cuota atrasada del préstamo 156002.

Fecha: 31/12/2009

Sesión No. 135

Punto 3o.

Solicitar al CCA Bank la ampliación del período de gracia de los préstamos 156002 y 157004 por 12 meses más.

Punto 4o.

Se delega a la Licenciada Yesenia Molina, gerente financiero la gestión de esta ampliación.

Fecha: 22/02/2010

Sesión No. 141

Punto 6o.

La licenciada Yesenia Molina, informa que el CCA Bank no concede la ampliación del período de gracia por 12 meses más de los préstamos contratados.

CONFIRMACIÓN BANCARIA

Guatemala, 15 de enero de 2010

Señores
CCA Bank Inc.
Ciudad, Guatemala

AD-8-1

Estimados señores:

Atentamente nos dirigimos a ustedes, solicitándoles se sirvan completar la información que se indica y enviarla directamente a nuestros auditores. Así mismo solicitamos debitar de nuestra cuenta de depósitos monetarios el valor de dicho servicio.

Favor dirigir su respuesta a: Alvarez, Barrios y Asociados, a la 4a. Calle 14-12, zona 10.

Atentamente,

PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A.

x


 Firmas Registradas

x


 Firmas Registradas

Señores
Alvarez, Barrios y Asociados
Ciudad

De acuerdo con lo solicitado, informamos a ustedes los datos requeridos al cierre de las operaciones al 31/12/09:

1. CUENTAS BANCARIAS

Clase	No. Cuenta	Intereses			Número de firmas registradas	Saldo	Observaciones
		%	Calculados al	Capitalización			
Monetarios	12-457823	0	0	0	3 Q	35.001,00	

Nombre de las personas que poseen firmas autorizadas para retiro de fondos:

Individuales:

Mancomunadas: José Antonio Mendez, Ernesto González, Yesenia Molina**2- OBLIGACIONES**

Identificación	Fecha		Intereses		Saldo		Descripción de la Garantía
	Operación	Vencimiento	%	Pagados hasta	Capital	Intereses	
Préstamo 156002	01/01/2009	22/12/2011	8,5	31/12/2009	Q 500.000,00	Q -	Prendaria, maquinaria para la producción de lacteos
Préstamo 157004	01/01/2009	22/06/2011	8,5	31/12/2009	\$ 62.500,00	\$ -	Fiduciaria de los señores José Antonio Mendez, Julian Marquez y Claudia Torres

3. DEUDAS CONTINGENTES (Avalista y/o fiador)

Clase operación	Fecha		Intereses		Saldo		Girado por
	Operación	Vencimiento	%	Pagados hasta	Capital	Intereses	

4. OTROS (Acciones, cajillas de seguridad, cartas de crédito, etc.)

SIN REGISTRO

Este informe incluye las operaciones realizadas en todas las sucursales y/o agencias de la entidad.

Excepto los datos indicados, no existe en nuestros registros ninguna otra operación activa o pasiva a la fecha requerida.

Atentamente,

CCA Bank Inc.

Fecha:

x


 Firma autorizada y sello

CONFIRMACION DE ABOGADOS

Peña, García Consultores
Asesores Jurídicos y Notarios



Guatemala, 20 de febrero de 2010

Señores:
Alvarez, Barrios y Asociados
Ciudad

En nuestra calidad profesional de Asesores Legales de Pasteurizadora del Norte, S.A., en atención a su solicitud de información sobre los asuntos que atiende esta representación, me permito informarles que a la fecha, según nuestros registros, no existen procesos ordinarios, civiles, comerciales ni laborales planteados ante los Tribunales de Justicia, por / o en contra de Pasteurizadora del Norte, S.A.

A la fecha no existen saldos adeudados por Pasteurizadora del Norte, S.A. al suscrito en concepto de honorarios profesionales.

Atentamente,



Licenciado Marcos Peña
Consultor Jurídico Pasteurizadora del Norte

Carta Auditoría Externa/Asuntos Legales

5.4 EVENTOS SUBSECUENTES RELACIONADOS CON EL PRINCIPIO DE NEGOCIO EN MARCHA

5.4.1 Planteamiento del problema

La compañía Pasteurizadora del Norte, S.A., ha contratado dos préstamos con las especificaciones descritas en el numeral 5.3.1.

No se han efectuado las amortizaciones de capital correspondientes hasta la fecha de la emisión de los estados financieros.

INFORMACIÓN ADICIONAL

Para efectos de este caso se consideran los siguientes aspectos:

- ❖ De acuerdo con información del bufete de abogados de la compañía, el 25 de febrero de 2009 el Banco interpuso demanda para el cobro judicial del valor total del préstamo, al dar por vencido anticipadamente el plazo del contrato, en virtud del atraso en el pago de la deuda.
- ❖ Según la cláusula No. 10 del contrato de crédito, se establece que en caso de incumplimiento del pago de la deuda, el banco tiene derecho de hacer uso de los bienes ofrecidos en garantía.
- ❖ La compañía no cuenta con financiamiento para el pago de la deuda que se tiene con el CCA Bank Inc.
- ❖ Los socios de la compañía, en lo personal, son garantes por el préstamo fiduciario 157004.
- ❖ No existe la posibilidad que los socios capitalicen a la compañía.

5.4.2 Tratamiento contable

De acuerdo con la información inicial, la compañía aprobó sus estados financieros el 26 de febrero de 2010, mientras que el dictamen de auditoría fue emitido el 24 de febrero, y la información del cobro judicial fue conocida el 25 de febrero.

En este caso la administración de la compañía informó a los auditores con respecto al cobro judicial del préstamo que interpuso la entidad bancaria, solicitando asesoría con respecto a las medidas a tomar.

5.4.3 Procedimientos de auditoría aplicables

Los auditores solicitaron confirmación escrita a los abogados de Pasteurizadora del Norte, S.A., quienes informaron que era probable que la entidad bancaria ejerciera su derecho sobre los bienes que garantizan la obligación, en tal virtud se considera que la compañía no puede continuar como negocio en marcha.

Se solicita a la administración que se incluya en los estados financieros una nota aclaratoria en la que se indica de la imposibilidad de la compañía para continuar como negocio en marcha, de la siguiente manera:

“Nota 15 NEGOCIO EN MARCHA

La compañía ha contratado Q.1,021,875 en concepto de préstamos, sin embargo su actual situación económica hace imposible la cancelación de dicho adeudo, por lo que existe la posibilidad que el banco haga uso de su derecho sobre los bienes que garantizan el préstamo No. 156002, estos bienes están conformados por la maquinaria y equipo que la compañía utiliza para realizar su proceso productivo. Adicionalmente, no existe la posibilidad de que sean autorizados nuevos préstamos para cancelar el existente y además los accionistas de la compañía no se encuentran en posibilidad de aportar capital adicional a la sociedad. Por lo

anterior existen dudas sustanciales de que la compañía continúe como negocio en marcha. Los planes de la gerencia para solventar esta situación consisten en la ampliación del capital social, con base en el aporte que el Ingeniero Carlos Gutiérrez ha prometido efectuar, en el momento de establecer los detalles de la negociación”

5.4.4 Efecto en el dictamen

En este caso los eventos han evidenciado que existen dudas sustanciales de que la compañía no pueda seguir operando, lo cual no es motivo para que la opinión del dictamen se vea afectada, sin embargo es necesario incluir un párrafo que enfatice los asuntos tratados en la Nota 14 en la que se expresan las dudas con respecto a la continuidad del negocio. El dictamen deberá ser fechado el día en que se emitan los estados financieros que contengan la nota referida.

5.4.5 Papeles de trabajo

Los papeles de trabajo que documentan la revisión de los hechos posteriores son los siguientes:

- ❖ Programa para revisión de hechos posterior (PT-3-2 HP/2)
- ❖ Analíticas de hechos posteriores (HP-E-3)
- ❖ Resumen de lectura de actas de junta directiva (AD 7-2)
- ❖ Confirmaciones bancarias y de abogados (AD 8-3 y AD 8-4)

Adicionalmente se incluyen

- ❖ Descripción de procedimientos para evaluar los efectos de los hechos posteriores en las cuentas del balance que no dieron origen a ajustes ni revelaciones
- ❖ Cálculo del ISR (AD-10)
- ❖ Cédula de ajustes y reclasificaciones (IF-6)
- ❖ Hoja de trabajo para establecer saldos ajustados (IF-6-1)
- ❖ Informe de auditoría

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS
Contadores Públicos y Auditores

PT-3-2 HP/2

Pasteurizadora del Norte, S.A.
Auditoría Financiera al 31 de diciembre de 2009

PROGRAMA GENERAL DE AUDITORÍA DE HECHOS POSTERIORES

Objetivos de la auditoría

1. Comprobar la existencia de eventos posteriores que afectan los registros contables
2. Comprobar que todos los hechos posteriores fueron analizados y que los efectos sean registrados contablemente o revelados en notas, según corresponda
3. Verificar la correcta presentación y revelación en los estados financieros
4. Establecer el efecto que tienen en el dictamen los hechos ocurridos posteriormente.

Procedimientos de auditoría	H.P.	H.T.
Obtener confirmación de bancos y de abogados de los saldos registrados y de compromisos pendientes.	FO	H-P-E-3
Lectura de Actas de la Junta Directiva	FO	AD-7-2
Revisar la documentación de soporte de las partidas importantes	FO	H-P-E-3
Verificar que se encuentren registrados los ajustes	FO	H-P-E-3
Pruebas sustantivas		
Confirmar los saldos directamente con las instituciones bancarias que proporcionaron los préstamos para garantizar la razonabilidad de los montos registrados contablemente.	FO	AD-8-3 y AD-8-4

Conclusión

Todos los ajustes derivados de los eventos posteriores ocurridos y que afectan los estados financieros se han registrado y valuado adecuadamente.

Se comprobó la adecuada presentación en los estados financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera, y se realizaron las revelaciones necesarias.

Se determinó que la compañía no tiene la capacidad de continuar como negocio en marcha

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS
Contadores Públicos y Auditores

Hecho por: FO Fecha: 25/02/2010
Revisado: MB Fecha: 25/02/2010
Vo.Bo: FCB Fecha: 25/02/2010

HP-E-3

Pasteurizadora del Norte, S.A.

Auditoría Financiera al 31 de diciembre de 2009

RESUMEN DE CONFIRMACIÓN BANCARIA

CCA BANK	Según banco	Según contabilidad	Diferencia	Ref.
Préstamo 156002 Q	Q 500.000,00	Q 500.000,00	-	①
Préstamo 157004 \$	\$ 62.500,00	\$ 62.500,00	-	①

RESUMEN DE CONFIRMACIÓN DE ABOGADOS

Bufete Peña, García Consultores

De acuerdo con la confirmación de fecha 25 de febrero de 2010, el CCA Bank Inc. ha dado por vencido anticipadamente el plazo del contrato, en virtud del atraso en los pagos de capital por parte de la compañía, solicitando el valor total del saldo adeudado.

②

① Ver confirmación bancaria en:

AD-8-3

② Ver confirmación de abogados en:

AD-8-4

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS
Contadores Públicos y Auditores

Hecho por: FO Fecha: 25/02/2010
Revisado: MB Fecha: 25/02/2010
Vo.Bo: FCB Fecha: 25/02/2010

AD-7-2

Pasteurizadora del Norte, S.A.
Auditoría Financiera al 31 de diciembre de 2009

HECHOS POSTERIORES
LECTURA DE ACTAS DE JUNTA DIRECTIVA

Resumen de Acta de Junta Directiva

Fecha: **25/02/2010**

Sesión No. **141**

Punto 3o.

La licenciada Yesenia Molina, informa que el CCA Bank Inc., ha interpuesto demanda judicial por el cobro anticipado del total de los préstamos, derivado de la falta de pago del capital vencido, de acuerdo con información de los asesores legales de la compañía.

Punto 4o.

La Junta Directiva sometió a discusión la propuesta de la gerencia con respecto a que se realice ampliación del capital por Q.1,000,000, con base en la propuesta efectuada por el Ingeniero Carlos Gutiérrez, quien según conversaciones preliminares, ha ofrecido aportar equipo para la producción de lácteos. La junta directiva tomará la decisión correspondiente en el momento que pueda discutir los detalles con el Ing. Gutiérrez, debido a que se encuentra de viaje en esta fecha.

CONFIRMACIÓN DE ABOGADOS

Guatemala, 25 de febrero de 2010

AD-8-3

Señores
CCA Bank Inc.
Ciudad, Guatemala

Estimados señores:

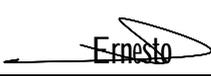
Atentamente nos dirigimos a ustedes, solicitándoles se sirvan completar la información que se indica y enviarla directamente a nuestros auditores. Así mismo solicitamos debitar de nuestra cuenta de depósitos monetarios el valor de dicho servicio.

Favor dirigir su respuesta a: Alvarez, Barrios y Asociados, a la 4a. Calle 14-12, zona 10.

Atentamente,

PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A.

x 
Firmas Registradas

x 
Firmas Registradas

Señores
Alvarez, Barrios y Asociados
Ciudad

De acuerdo con lo solicitado, informamos a ustedes los datos requeridos al cierre de las operaciones al 31/12/09:

1. CUENTAS BANCARIAS

Clase	No. Cuenta	Intereses			Número de firmas registradas	Saldo	Observaciones
		%	Calculados al	Capitalización			
Monetarios	12-457823	0	0	0	3	Q 35.001,00	

Nombre de las personas que poseen firmas autorizadas para retiro de fondos:

Individuales:

Mancomunadas: José Antonio Mendez, Ernesto González, Yesenia Molina

2- OBLIGACIONES

Identificación	Fecha		Intereses		Saldo		Descripción de la Garantía
	Operación	Vencimiento	%	Pagados hasta	Capital	Intereses	
Préstamo 156002	01/01/2009	22/12/2011	8,5	31/12/2009	Q 500.000,00	Q -	Prendaria, maquinaria para la producción de lácteos. En cobro judicial
Préstamo 157004	01/01/2009	22/06/2011	8,5	31/12/2009	\$ 62.500,00	\$ -	Fiduciaria de los señores José Antonio Mendez, Julian Marquez y Claudia Torres. En cobro judicial

3. DEUDAS CONTINGENTES (Avalista y/o fiador)

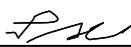
Clase operación	Fecha		Intereses		Saldo		Girado por
	Operación	Vencimiento	%	Pagados hasta	Capital	Intereses	

4. OTROS (Acciones, cajillas de seguridad, cartas de crédito, etc.)

Este informe incluye las operaciones realizadas en todas las sucursales y/o agencias de la entidad. Excepto los datos indicados, no existe en nuestros registros ninguna otra operación activa o pasiva a la fecha requerida.

Atentamente,
CCA Bank Inc.

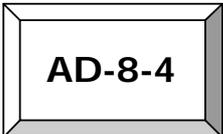
Fecha:

x 
Firma autorizada y sello

Guatemala, 25 de febrero de 2010

CONFIRMACIÓN DE ABOGADOS

Peña, García Consultores
Asesores Jurídicos y Notarios



AD-8-4

Guatemala, 25 de febrero de 2010

Señores:
Alvarez, Barrios y Asociados
Ciudad

En nuestra calidad profesional de Asesores Legales de Pasteurizadora del Norte, S.A., en atención a su solicitud de información sobre los asuntos que atiende esta representación, me permito informarles que a la fecha, según nuestros registros, el CCA Bank Inc. ha interpuesto una demanda de cobro judicial por el valor de Q.500,000 correspondientes al préstamo 156002 y US\$.62,500 por el préstamo 157004 al dar por vencido anticipadamente el plazo de dichos préstamos en virtud de la falta de pago de tres cuotas de capital al mes de febrero de 2010.

No existen otros procesos ordinarios civiles, comerciales ni laborales planteados ante los Tribunales de Justicia, por / o en contra de Pasteurizadora del Norte, S.A.

A la fecha no existen saldos adeudados por Pasteurizadora del Norte, S.A. al suscrito en concepto de honorarios profesionales.

Atentamente,



Licenciado Marcos Peña
Consultor Jurídico Pasteurizadora del Norte

Descripción de los procedimientos de auditoría aplicados en la evaluación de hechos posteriores de los saldos contables, adicionales a los de inventarios, préstamos y evaluación del negocio en marcha; que no dieron origen a revelaciones ni ajustes. (Se incluyen únicamente para efectos informativos, por lo que no se elaboran papeles de trabajo).

1. Cuentas por cobrar

Se examinaron los recibos de caja emitidos por la compañía a partir de enero 2010: los clientes cancelaron saldos registrados por cobrar en el año 2009.

Se enviaron cartas solicitando confirmaciones de saldos directamente a los clientes de Pasteurizadora del Norte, S.A.: los valores confirmados por los clientes corresponden a los saldos registrados contablemente.

2. Efectivo

Se solicitó confirmación de los saldos a los bancos CCA Bank Inc. y Banco de la Industria: los bancos confirmaron las cuentas monetarias que maneja la compañía con los saldos conciliados al 31 de diciembre de 2009.

3. Capital autorizado, suscrito y pagado:

Se tuvieron a la vista las actas de asambleas de accionistas y de junta directiva: no se han decretado pago de dividendos ni ampliaciones de capital.

Se revisaron los estados financieros de febrero de 2010, se observó que no se han realizado partidas extraordinarias de reservas de capital.

4. Proveedores y otras cuentas por pagar

Se efectuó la revisión de los cheques emitidos por la compañía a partir del 1 de enero de 2010: se verificó que los desembolsos realizados corresponden a pasivos provisionados al 31 de diciembre de 2009.

Se analizaron las condiciones de los contratos con los principales proveedores: no se han cancelado contratos, los precios y cantidades se mantienen para el año 2010.

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS <i>Contadores Públicos y Auditores</i>	Hecho por: MB	Fecha: 25/02/2010	AD-10
	Revisado: MB	Fecha: 25/02/2010	
	Vo.Bo: FCB	Fecha: 25/02/2010	

Pasteurizadora del Norte, S.A.
Auditoría Financiera al 31 de diciembre de 2009
Cifras expresadas en Q.

CÁLCULO DEL ISR Y LA RESERVA LEGAL

CUENTA	Después de ajustes	Antes de ajustes	Variación	Ref.
CÁLCULO DEL ISR				
Utilidad antes de Impuesto Sobre la Renta	164.027	353.338		
Más: Gastos no deducibles	1.000	1.000		
Menos: Rentas sujetas a pago definitivo del Impuesto Sobre la Renta	5.206	5.206		
Renta imponible	159.821	349.132		
Impuesto sobre la Renta	49.545	108.231	(58.686)	
Menos: Créditos fiscales				
ISR	2.325	2.325	-	
IETAAP	1.540	1.540	-	
Impuesto Sobre la Renta por pagar	45.680	104.366	(58.686)	
CÁLCULO DE LA RESERVA				
Reserva legal	5.724	12.255	(6.531)	
Ajuste a ISR y Reserva Legal por efecto de los ajustes registrados				
Partida XXX	Debe	Haber		
Impuesto Sobre la Renta por pagar	58.686			
Reserva Legal	6.531			AJ-4
Utilidades retenidas		65.218		
Ajuste al ISR y la Reserva Legal, por el efecto de los ajustes registrados	65.218	65.218		

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS <i>Contadores Públicos y Auditores</i>	Hecho por: MB	Fecha: 25/02/2010	IF-6
	Revisado: MB	Fecha: 25/02/2010	
	Vo.Bo: FCB	Fecha: 25/02/2010	

Pasteurizadora del Norte, S.A.
Auditoría Financiera al 31 de diciembre del 2009
Cifras expresadas en Q.

AJUSTES Y RECLASIFICACIONES

CUENTA	AJUSTES		RECLASIFICACIONES		Ref.
	Debe	Haber	Debe	Haber	
AJUSTE No. 1					
Inventarios dañados	94.500				C-1-1
Inventario de materia prima		94.500			
Valor de 18,900 litros de leche cruda dados de baja por descomposición	94.500	94.500			
AJUSTE No. 2					
Ajuste de inventarios VNR	72.936,00				C-1-2
Inventario de producto terminado		72.936,00			
Ajuste al valor neto realizable de los inventarios de producto terminado	72.936,00	72.936,00			
AJUSTE No. 3					
Diferencial cambiario	21.875				E-1
Préstamos bancarios		21.875			
Ajuste del préstamo por la variación del tipo de cambio al 31 de diciembre de 2009	21.875	21.875			
RECLASIFICACIÓN No. 1					
Pasivos largo plazo					HP-E-2
Préstamos bancarios			1.021.875		
Pasivos corto plazo					
Préstamos bancarios				1.021.875	
Reclasificación de los préstamos de largo plazo a corto plazo.			1.021.875	1.021.875	
AJUSTE No. 4					
ISR por pagar	58.686				AD-10
Reserva Legal	6.531				
Utilidades acumuladas		65.218			
Efecto de los ajuste registrados al cierre del ejercicio	65.218	65.218			

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS <i>Contadores Públicos y Auditores</i>	Hecho por: <u>MB</u>	Fecha: <u>25/02/2010</u>	IF-6-1
	Revisado: <u>MB</u>	Fecha: <u>25/02/2010</u>	
	Vo.Bo: <u>FCB</u>	Fecha: <u>25/02/2010</u>	

Pasteurizadora del Norte, S.A.

Auditoría Financiera al 31 de diciembre de 2009

Cifras expresadas en Q.

HOJA DE TRABAJO

CUENTAS	SALDOS	AJUSTES/RECLASIFICACIONES				SALDOS AJUSTADOS
			Ref.		Ref.	
Propiedad, planta y equipo	741.328					741.328
Inventarios	775.000			167.436	A 1 y 2	607.564
Clientes	252.002					252.002
Otras cuentas por cobrar	231.857					231.857
Efectivo	291.409					291.409
Capital autorizado, suscrito y pagado	150.000					150.000
Utilidades acumuladas	7.068	189.311	A 1,2 y 3	65.218		(117.025)
Reserva legal	15.414	6.531	A 4			8.883
Préstamos bancarios (no corriente)	1.000.000	1.021.875	R 1	21.875	A 3	-
Préstamos bancarios (corriente)				1.021.875	R 1	1.021.875
Proveedores	343.460					343.460
Otras cuentas por pagar	775.654	58.686	A 4			716.968
Ventas locales	2.826.117					2.826.117
Costo de ventas	2.136.172	167.436	A 1 y 2			2.303.608
Gastos de venta	198.004					198.004
Gastos de administración	58.809					58.809
Otros ingresos	5.206					5.206
Otros gastos	(85.000)	21.875	A 3			(106.875)

DICTAMEN DE UNA FIRMA DE AUDITORES INDEPENDIENTES

Señores
Accionistas
Pasteurizadora del Norte, S.A.
Ciudad

Párrafo introductorio

Hemos auditado los estados de situación adjuntos de Pasteurizadora del Norte, S.A. por los períodos terminados el 31 de diciembre de 2009 y 2008, y los correspondientes estados de resultados, estados de cambios en el patrimonio y estados de flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas, y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de Pasteurizadora del Norte, S.A. al 31 de diciembre 2009 y 2008 y los resultados de sus operaciones por los años terminados en esas fechas, de conformidad con Normas Internacionales de Información Financiera.

Énfasis en el asunto

Como se describe en la nota 15 a los estados financieros, la compañía contrató préstamos por Q.1,021,875, sin embargo su actual situación económica hace imposible la cancelación de dicho adeudo, así mismo, existe la posibilidad que el Banco haga uso de su derecho sobre los bienes que garantizan el préstamo No. 156002, estos bienes están conformados por la maquinaria y equipo que la compañía utiliza para realizar su proceso productivo.

Por lo anterior existen dudas sustanciales de que la compañía continúe como negocio en marcha. Los planes de la gerencia para solventar esta situación se describen en la misma nota.

De acuerdo con lo indicado en la referida nota 15 a los estados financieros la compañía presenta pérdidas acumuladas por valor de Q.117,026, valor que supera por más del 60% el capital pagado, que es de Q.150,000, por lo que de acuerdo con el Código de Comercio de Guatemala, se tiene una causa de disolución o quiebra técnica, según el artículo 237 del mismo.

ALVAREZ, BARRIOS Y ASOCIADOS

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Cuuuuuu Alvarez', with a large, loopy flourish underneath.

Licda. Concepción Alvarez
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 7215

Guatemala, 25 de febrero de 2010

PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A.
ESTADOS DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009 Y 2008
Expresados en Quetzales

ACTIVO	2009	2008
Activos no corrientes		
Propiedad, planta y equipo (nota 4)	<u>741.328</u>	<u>926.660</u>
Total activos no corrientes	741.328	926.660
Activos corrientes		
Inventarios (nota 5)	607.564	525.141
Cuentas por cobrar		
Clientes (nota 6)	252.002	145.005
Otras cuentas por cobrar (nota 7)	<u>231.857</u>	<u>257.146</u>
Total de cuentas por cobrar	483.859	402.151
Efectivo (nota 8)	<u>291.409</u>	<u>351.087</u>
Total activos corrientes	1.382.832	1.278.379
Total activo	<u><u>Q 2.124.160</u></u>	<u><u>Q 2.205.039</u></u>
PASIVO Y PATRIMONIO NETO		
Capital		
Capital autorizado, suscrito y pagado (nota 12)	Q 150.000	Q 150.000
Pérdidas acumuladas	(117.026)	(225.784)
Reserva legal (nota 14)	<u>8.883</u>	<u>3.159</u>
Total patrimonio	41.857	(72.625)
Pasivos corrientes		
Préstamos bancarios (nota 9)	1.021.875	-
Proveedores (nota 10)	343.460	699.434
Otras cuentas por pagar (nota 11)	<u>716.968</u>	<u>1.578.230</u>
Total pasivos corrientes	2.082.303	2.277.664
Total pasivo y capital	<u><u>Q 2.124.160</u></u>	<u><u>Q 2.205.039</u></u>

Las 15 notas que se acompañan forman parte integrante de estos estados financieros

PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A.
ESTADOS DE RESULTADOS
AÑOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2009 Y 2008
Expresados en Quetzales

	2009	2008
Ingresos		
Ventas locales	Q 2.826.117	Q 1.542.678
	<u>2.826.117</u>	<u>1.542.678</u>
Costo de ventas		
Costo de ventas	2.303.608	1.196.725
	<u>2.303.608</u>	<u>1.196.725</u>
Utilidad marginal	<u>522.509</u>	<u>345.953</u>
Gastos de operación		
Venta	198.004	200.543
Administración	58.809	57.654
	<u>256.813</u>	<u>258.197</u>
Utilidad en operación	<u>265.696</u>	<u>87.756</u>
Otros ingresos (gastos), neto		
Ingresos	5.206	3.126
Gastos	(106.875)	(2.497)
	<u>(101.669)</u>	<u>629</u>
Utilidad antes ISR	164.027	88.385
ISR (nota 13)	49.545	25.212
Reserva legal (nota14)	5.724	3.159
Utilidad neta	<u>Q 108.758</u>	<u>Q 60.014</u>

Las 15 notas que se acompañan forman parte integrante de estos estados financieros

PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A.
ESTADOS DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009 Y 2008
Expresados en Quetzales

	2009	2008
Capital autorizado y pagado (nota 12)		
Saldo al inicio	150.000	150.000
Suscripción de acciones	<u>0</u>	<u>0</u>
Saldo al final del ejercicio	150.000	150.000
Reserva legal (nota 14)		
Saldo al inicio del ejercicio	3.159	0
Incremento del año	<u>5.724</u>	<u>3.159</u>
Saldo al final del ejercicio	8.883	3.159
Resultados de ejercicios anteriores		
Saldo al inicio del ejercicio	(225.784)	(285.798)
Ganancia del ejercicio	<u>108.758</u>	<u>60.014</u>
Saldo al final del ejercicio	(117.026)	(225.784)
Patrimonio de los accionistas	<u>Q 41.857</u>	<u>Q (72.625)</u>

Las 15 notas que se acompañan forman parte integrante de estos estados financieros

PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A.
ESTADOS DE FLUJOS DE EFECTIVO
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009 Y 2008
Expresados en Quetzales

	2009	2008
Flujo de efectivo por actividades de operación		
Utilidad neta	108.758	60.014
<i>Ajustes para conciliar la utilidad neta con el efectivo usado en las operaciones</i>		
Deprecaciones	185.332	197.780
Reserva legal	5.724	3.159
<i>Cambios netos en activos y pasivos</i>		
(Aumento) disminución en cuentas por cobrar	(81.708)	25.474
(Aumento) disminución en inventarios	(82.423)	57.694
Disminución en cuentas por pagar	<u>(1.217.236)</u>	<u>(209.044)</u>
Flujo neto por actividades de operación	<u>(1.081.553)</u>	<u>135.077</u>
 Flujo de efectivo por actividades de financiamiento		
Adquisición de préstamos	<u>1.021.875</u>	<u>0</u>
Flujo neto por actividades de financiamiento	<u>1.021.875</u>	<u>0</u>
 Variación neta en efectivo	(59.678)	135.077
Saldo inicial de efectivo	351.087	216.010
Saldo final de efectivo	<u>Q 291.409</u>	<u>Q 351.087</u>

Las 15 notas que se acompañan forman parte integrante de estos estados financieros

PASTEURIZADORA DEL NORTE, S.A.
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009 y 2008

Nota 1 - Políticas contables

a.- Bases de presentación

Los estados financieros han sido preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), adoptadas por el Consejo Internacional de Normas de Contabilidad (International Accounting Standards Board - IASB), las cuales comprenden: (I) NIIF, (II) Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y (III) Interpretaciones originadas por el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o el anterior Comité Permanente de Interpretación (Standing Interpretations Committee - SIC), y bajo el principio del costo histórico.

Según resolución de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), de fecha 4 de junio de 2001, se adopta el Marco Conceptual para la preparación y presentación de estados financieros y la Normas Internacionales de Contabilidad, como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, con vigencia a partir del 1 de enero de 2002.

En una nueva resolución de la junta Directiva del IGCPA publicada el 16 de julio de 2002, se derogó la anterior resolución y se adoptó el texto en español del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad, correspondientes a la versión publicada por el IASB con las normas existentes al 1 de enero de 2001, su vigencia también inició el 1 de enero de 2002.

El 20 de diciembre de 2007, fue derogada la anterior resolución, según acuerdo publicado por el IGCPA. Así mismo fue publicada en el Diario de Centro América, una resolución del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala

(CCPAG), relacionada con la adopción en Guatemala de las NIIF's, en la cual, se adoptan como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, y las Normas Internacionales de Información Financiera, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera, expresión que comprende también las Normas Internacionales de Contabilidad NIC's y las Interpretaciones.

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

b.- Ingresos

Los ingresos por la venta de leche y sus derivados se registran en el período en el que son realizados.

c.- Período contable

El período contable de la compañía empieza el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año.

d.- Inventarios

Los inventarios se valúan al costo o al valor neto realizable, el que sea menor.

e.- Maquinaria y Equipo

La maquinaria y equipo se presentan al costo de adquisición. Las renovaciones y mejoras importantes se capitalizan, mientras que los desembolsos por reparaciones y mantenimiento se reconocen en los resultados del período en que se efectúan.

f.- Depreciación

La depreciación se contabiliza en el estado de resultados bajo el método de línea recta con base en la vida útil estimada de los activos fijos. No se asigna valor residual alguno a los activos, los cuales son depreciados en su totalidad, el costo y la depreciación acumulada permanecen en las respectivas cuentas hasta que estos activos son vendidos o retirados.

g.- Clientes y cuentas por cobrar

Las cuentas por cobrar se reconocen originalmente a su valor razonable. Cuando una cuenta por cobrar es incobrable, se registra contra la provisión para cuentas incobrables. Los montos trasladados, que posteriormente se recuperan son reconocidos como otros ingresos netos en el estado de resultados.

La Compañía mantiene una provisión para las cuentas incobrables en un nivel que la gerencia considera adecuado para cubrir cuentas por cobrar potencialmente incobrables. El nivel de esta provisión para cuentas incobrables es evaluado y ajustado periódicamente por la gerencia con base en la experiencia histórica y otros factores actuales que afectan la cobrabilidad de las cuentas.

h.- Costos y gastos

Los gastos se reconocen y registran bajo el método de lo devengado, de conformidad con los conceptos y valores consignados en los documentos fiscales de respaldo.

i.- Activos y pasivos en moneda extranjera

Los activos y pasivos en moneda extranjera se contabilizan y presentan a su valor equivalente en Quetzales, utilizando la tasa de cambio vigente en el momento en que se realiza la operación. El diferencial de cambio que resulta entre el momento en que se registra el activo y/o el pasivo en moneda extranjera y la fecha de su cancelación, se registra en los resultados del período en el que se haga efectivo el cobro y/o el pago de dicho saldo.

Nota 2 - Historia de operaciones

La industria Pasteurizadora del Norte, S.A. fue constituida como sociedad anónima bajo las leyes de la República de Guatemala por tiempo indefinido, el 1 de enero de 2005. Los estados financieros de la compañía fueron aprobados para su emisión por la Junta Directiva el 25 de febrero de 2010.

Su actividad principal consiste en la elaboración, distribución y venta de productos lácteos, que incluyen leche entera, leche descremada, quesos, crema, mantequilla, yogurt y otros.

Nota 3 - Unidad monetaria y régimen cambiario

Los registros contables de la compañía están expresados en quetzales (Q), moneda oficial de la República de Guatemala, cuyas tasa de cambio, al 31 de diciembre 2009 y 2008 era de Q.8.35 y Q.7.78 por US\$.1.00 respectivamente.

Todas las transacciones en moneda extranjera se efectúan en un mercado cambiario bancario. Los respectivos tipos de cambio a ser aplicados en el mercado bancario, tanto para la compra como para la venta de divisas, serán pactados libremente entre los participantes en dicho mercado, mismos que publicará el Banco Central.

Nota 4 – Propiedad, planta y equipo

Este rubro se encuentra integrado por maquinaria y equipo para la producción de lácteos y sus derivados, de la siguiente forma

Año	Costo original	Depreciación	Valor en libros
2009	Q 1,124,440	Q 383,112	Q 741,328
2008	Q 1,124,440	Q 197,780	Q 926,660

El porcentaje de depreciación utilizado por la compañía, para el cálculo de la misma, es el 25% anual.

A continuación se presenta la conciliación de los saldos netos de maquinaria y equipo al 31 de diciembre de 2009:

	2009	2008
Saldo inicial	Q 926,660	Q 1,124,440
Adiciones del período	<u>0</u>	<u>0</u>
	926,660	1,124,440
Gasto por depreciación	<u>(185,332)</u>	<u>(197,780)</u>
Saldo final	<u><u>Q 741,328</u></u>	<u><u>Q 926,660</u></u>

La maquinaria y equipo se encuentra en garantía del préstamo No. 156002 proporcionado por el CCA Bank Inc. por un valor de Q.500,000; de acuerdo con la cláusula No. 10 de la escritura del préstamo, se establece que será exigido el pago de la deuda en caso de atraso de una de sus cuotas, y posteriormente, de no cumplir con la cancelación del préstamo, el banco tiene derecho sobre los bienes recibidos en garantía del mismo.

La compañía no ha cumplido con el pago de las cuotas del préstamo, como se informa detalladamente en la Nota No. 15 a los Estados Financieros.

Nota 5 – Inventarios

El rubro de inventarios se encuentra integrado de la siguiente forma:

	2009	2008
Inventario de materia prima	Q 5,500	Q 6,141
Inventario de producto terminado	<u>602,064</u>	<u>519,000</u>
	<u><u>Q 607,564</u></u>	<u><u>Q 525,141</u></u>

Nota 6 – Clientes

Los saldos de clientes están integrados como a continuación se detalla:

	2009	2008
Supermercados	Q 241,961	Q 125,456
Minoristas	<u>10,041</u>	<u>19,549</u>
	<u><u>Q 252,002</u></u>	<u><u>Q 145,005</u></u>

Nota 7 - Otras cuentas por cobrar

La compañía posee cuentas por cobrar por los siguientes conceptos:

	2009	2008
Cuentas por liquidar	Q 88,685	Q 110,654
Impuestos anticipados	131,697	86,954
Crédito fiscal IVA	<u>11,475</u>	<u>59,538</u>
	<u><u>Q 231,857</u></u>	<u><u>Q 257,146</u></u>

Nota 8 – Efectivo

El valor reflejado contablemente en el rubro de efectivo, incluye:

	2009	2008
CCA Bank Inc	Q 35,001	Q 118,004
Banco de la Industria, S.A.	<u>256,408</u>	<u>233,083</u>
	<u><u>Q 291,409</u></u>	<u><u>Q 351,087</u></u>

Nota 9 – Préstamos bancarios

	2009	2008
De acuerdo con la escritura pública No. 453, del 23 de diciembre 2008, se constituyó el préstamo 156002 con garantía prendaria en el CCA Bank Inc., por un monto de Q.500,000 destinado al pago parcial del saldo pendiente de pago por la adquisición de maquinaria y equipo. El plazo es de tres años, pagaderos mediante cuotas trimestrales de Q.55,500 y el saldo al vencimiento, incluyendo un período de gracia de tres trimestres, a una tasa de interés variable, fijándose 8.5% como tasa inicial.	Q 500,000	Q -
El préstamo con garantía fiduciaria 157004, según escritura No. 458, del 23 de diciembre 2008, corresponde al crédito otorgado por el CCA Bank Inc. Por un monto de US \$.62,500, registrado contablemente al tipo de cambio de Q.8 por US\$.1 lo cual representa Q.500,000. El plazo para pagar la suma adeudada es de dos años y medio. La forma de pago incluye un período de gracia, el cual es de cuatro trimestres efectuando abonos bimestrales de US\$7,300 y el saldo al vencimiento. La tasa de interés es variable, inicialmente se fija el 8.5% anual.	521,875	-
Total préstamos bancarios	<u>Q 1,021,875</u>	<u>Q -</u>

Nota 10 – Proveedores

La compañía tenía saldos pendientes de pago a:

	2009	2008
Hacienda La Lechera	Q 340,157	Q 675,954
Proquim, S.A.	3,303	23,480
	<u>Q 343,460</u>	<u>Q 699,434</u>

Nota 11 – Otras cuentas por pagar

Este rubro se encuentra integrado por:

	2009	2008
Acredores varios	Q 377,309	Q 842,579
Anticipos recibidos	291,675	706,807
Impuestos por pagar	47,984	28,844
	<u>Q 716,968</u>	<u>Q 1,578,230</u>

Nota 12 - Capital autorizado, suscrito y pagado

Pasteurizadora del Norte, S.A., fue constituida bajo las leyes de la República de Guatemala por medio de escritura pública No. 47 elaborada por el Notario Luis Fernando Batres Asturias el 1 de enero de 2005, por un plazo indefinido, con un capital autorizado de Q.150,000, dividido y representado por 1000 acciones comunes con valor nominal de Q.150. cada una, las cuales se han suscrito y pagado en su totalidad.

Nota 13 - Impuesto Sobre la Renta

El cálculo del Impuesto Sobre la Renta se realizó de la siguiente manera:

	2009	2008
Utilidad antes de Impuesto Sobre la Renta	Q 164,027	Q 88,385
Más: Gastos no deducibles	1,000	150
Menos: Rentas sujetas a pago definitivo del Impuesto Sobre la Renta	5,206	7,206
Renta imponible	<u>159,821</u>	<u>81,329</u>
Impuesto sobre la Renta	49,545	25,212
Menos : Créditos fiscales		
ISR	2,325	1,265
IETAAP	1,540	-
Impuesto sobre la Renta por pagar	<u>Q 45,680</u>	<u>Q 23,947</u>

A la fecha de la auditoría las autoridades fiscales no han revisado las operaciones de la compañía por los años no prescritos. De acuerdo con el Código Tributario, decreto No.6-91, reformado por el Decreto No.58-96 ambos del Congreso de la República, el derecho de la administración

tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o responsables vence en el plazo de cuatro años, contados a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo. En igual plazo deberán los contribuyentes ejercitar su derecho de repetición en cuanto a lo pagado en exceso.

Nota 14 - Reserva legal

De acuerdo con los artículos Nos. 36 y 37 del Código de Comercio de Guatemala, la compañía deberá separar anualmente el 5% de las utilidades netas de cada ejercicio para formar la reserva legal. Esta no podrá distribuirse en forma alguna entre los accionistas sino hasta la liquidación de la sociedad. Sin embargo, podrá capitalizarse cuando exceda el 15% del capital al cierre del ejercicio inmediato anterior, sin perjuicio de seguir reservando el 5% anual.

Al 31 de diciembre de 2009 la compañía ha registrado reserva legal por Q.8,833.

Nota 15 – Eventos subsecuentes

Negocio en marcha

La compañía ha contratado Q.1,021,875 en concepto de préstamos, sin embargo su actual situación económica hace imposible la cancelación de dicho adeudo.

Existe la posibilidad que el banco haga uso de su derecho sobre los bienes que garantizan el préstamo No. 156002, estos bienes están conformados

por la maquinaria y equipo que la compañía utiliza para realizar su proceso productivo.

Adicionalmente, no existe la posibilidad de que sean autorizados nuevos préstamos para cancelar el existente y además los accionistas de la compañía no se encuentran en posibilidad de aportar capital adicional a la sociedad.

Por lo anterior existen dudas sustanciales de que la compañía continúe como negocio en marcha.

Los planes de la gerencia para solventar esta situación consisten en la ampliación del capital social, con base en el aporte que el Ingeniero Carlos Gutiérrez ha prometido efectuar, en el momento de establecer los detalles de la negociación.

Pérdidas mayores al capital pagado

La compañía presenta pérdidas acumuladas por valor de Q.117,026, valor que supera por más del 60% el capital pagado, que es de Q.150,000, por lo que de acuerdo con el Código de Comercio de Guatemala, se tiene una causa de disolución o quiebra técnica, según el artículo 237 del mismo.

Tipo de cambio

La compañía valúa sus activos y pasivos en moneda extranjera en Q., moneda de curso legal en Guatemala y al 31 de diciembre de 2009 se encontraba a 8.35 por US\$.1.00, de acuerdo con información del Banco Central, sin embargo al 25 de febrero de 2010 la tasa de cambio vigente era de Q.8.39 por US\$1.00.

CONCLUSIONES

1. Los diferentes usuarios de la información financiera de la industria de productos lácteos, esperan contar con un documento que les permita asegurarse que las cifras presentadas en los estados financieros son razonables, por lo que es de sumo interés para ellos, contar con la opinión que emite a través de su dictamen el Contador Público y Auditor al respecto.
2. La opinión emitida en el dictamen puede verse afectada, derivado de eventos ocurridos después de la fecha del balance e incluso posteriormente a la fecha del dictamen, si al realizar la auditoría, el Contador Público y Auditor no obtiene la evidencia que le permita satisfacerse de que los mismos han sido identificados, así como registrados y revelados adecuadamente en los estados financieros, con lo cual la hipótesis planteada en el plan de investigación se confirma.
3. La revisión de hechos posteriores, es parte integral del desarrollo de la auditoría de estados financieros, y es de vital importancia que el profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, cuente con el conocimiento técnico y la habilidad para identificar los acontecimientos que afectan los estados financieros de manera subsecuente a haber finalizado el ejercicio contable o posteriormente a la finalización del trabajo de auditoría.
4. El contenido de la investigación desarrollada, proporciona al estudiante de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría, una guía práctica para identificar los eventos que de manera subsecuente pueden afectar la información financiera, así como los procedimientos aplicables para evaluar los efectos de los mismos en los registros contables y en el dictamen de auditoría.

RECOMENDACIONES

1. Aplicar los procedimientos necesarios al realizar la auditoría de los estados financieros, por parte del Contador Público y Auditor, que permitan obtener la evidencia que proporcione el soporte adecuado que fundamente la opinión emitida en el dictamen que proporciona a los interesados en conocer la razonabilidad de las cifras presentadas por parte de la administración de la industria de productos lácteos.
2. Conocer los procedimientos de auditoría que es necesario aplicar cuando, al realizar la revisión de estados financieros el Contador Público y Auditor, establece que han ocurrido eventos subsecuentes a la fecha de los estados financieros o a la fecha del informe, con el objeto de obtener la evidencia que le permita disminuir el riesgo de que la opinión no sea apropiada, por los efectos de dichos acontecimientos posteriores.
3. Mantener una educación continuada, por parte del Contador Público y Auditor con respecto a la normativa técnica aplicable en Guatemala, referente a la auditoría de los estados financieros y en lo relacionado a los hechos posteriores, con la finalidad de contar con la base necesaria para identificar dichos eventos, así mismo aplicar el juicio profesional para percibir situaciones que de manera subsecuente puedan afectar sustancialmente la información financiera proporcionada por el cliente.
4. Tomar como guía el presente trabajo, al realizar la identificación de situaciones que pueden afectar las cuentas contables de manera subsecuente, al realizar ejercicios prácticos por parte de los estudiantes de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría, y tener presente que en el desarrollo del ejercicio profesional, son necesarios tanto los conocimientos técnicos adquiridos durante la formación académica, como la experiencia obtenida al ejercer la profesión, para obtener resultados satisfactorios en el desempeño profesional.

BIBLIOGRAFÍA

1. Comisión Guatemalteca de Normas. Trifoliar Día Mundial de la Normalización. Guatemala, 2002.
2. Congreso de la República de Guatemala. Código de Comercio y sus reformas. Decreto 2-70. Guatemala, 2006.
3. Congreso de la República de Guatemala. Código de Salud. Decreto 90-97. Guatemala, 1997.
4. Congreso de la República de Guatemala. Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto 20-2006. Guatemala, 2006.
5. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Sanidad Vegetal y Animal. Decreto 36-98. Guatemala, 1998.
6. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas. Decreto 27-92. Guatemala, 2006.
7. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto de Solidaridad, decreto 73-2008, Guatemala, 2008.
8. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz y sus reformas. Decreto 19-04. Guatemala, 2007.
9. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas. Decreto 26-92. Guatemala, 2008.
10. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros, Decreto 26-95. Guatemala, 1995.
11. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto 15-98, Guatemala, 1998.
12. Diaz de León, Omar Toledo. Conceptos Básicos de Contabilidad. Instituto Tecnológico de Toluca., 2004. 14 páginas.
13. Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Auditores. Normas Internacionales de Auditoría: Pronunciamientos Técnicos. Novena edición, México, 2007, 1120 páginas.
14. International Accounting Standards Committee Foundation. Normas Internacionales de Información Financiera, Londres, 2008, 2703 páginas.

15. Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación de Guatemala. Norma para la Inocuidad, Pasteurización y Rehidratación de la Leche, Comercialización de Productos Lácteos, su Empaque y Etiquetado. Acuerdo Gubernativo 147-2002. Guatemala, 2002.
16. Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación de Guatemala. Creación de la Comisión Técnica para el Sector Lechero Nacional, Acuerdo 601-98. Guatemala, 1998.
17. Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación de Guatemala. Creación de la Comisión de Leche, Acuerdo Gubernativo Número 342-2004. Guatemala, 2004.
18. Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social de Guatemala. Norma Sanitaria para la Autorización y Control de Fábricas Procesadoras de Leche y Productos Lácteos No. 001-2003. Guatemala, 2003.
19. Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social de Guatemala. Reglamento para la inocuidad. Decreto 969-99. Guatemala, 1999.
20. Pricewaterhouse Coopers. Seminario Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad y su Impacto en las empresas. Guatemala, 2002.
21. Roca, Vinicio de la. Boletín de la Cámara de Productores de Leche de Guatemala. Editorial abril-mayo 2008. Guatemala, 2008.
22. Tayasal Escuela de Negocios, Universidad del Istmo. Seminario Normas Internacionales de Contabilidad. Guatemala, 2002.
23. Troiano, Carlos Alberto. Los Hechos Posteriores al Cierre del Ejercicio. Boletín de Lecturas Sociales y Económicas – UCA- FCSE- Año 7- No. 34 de la Universidad Católica Argentina.
24. Willingham, John J, D.R. Carmichael. Auditoría Conceptos y Métodos. México, McGraw Hill, 2001, 466 páginas.
25. <http://es.wikipedia.org/wiki/Leche>
26. www.lecheros.org.
27. www.monografías.com
28. www.sapiens.com.
29. www.uca.edu.ar