

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

**AUDITORÍA DEL COMPONENTE PROPIEDADES, PLANTA Y
EQUIPO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PARA UNA EMPRESA
FARMACÉUTICA QUE SE DEDICA A LA PRODUCCIÓN Y
DISTRIBUCIÓN DE VITAMINAS**

TESIS

PRESENTADA A LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

MARIA DE LOS ANGELES YOC AYAPAN

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADA

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2012.

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

Decano	Lic. José Rolando Secaída Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero	Lic. Msc. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal Segundo	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Tercero	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal Cuarto	P.C. Oliver Augusto Carrera Leal
Vocal Quinto	P.C. Walter Obdulio Chigüichón Boror

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

Auditoría	Lic. Jorge Luis Monzón Rodríguez
Contabilidad	Lic. Msc. Guillermo Javier Cuyún González
Matemática – Estadística	Lic. José Luis Reyes Donis

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

Presidente	Lic. Jorge Luis Reyna Pineda
Secretario	Lic. José Rolando Ortega Barreda
Examinador	Lic. German Rolando Ovando A.

Lic. Carlos R. Mauricio García

Contador Público y Auditor Colegiado No. 4328

48 Av. "A" 3-37 Zona 2 de Mixco Molino de las Flores I

Mixco, Guatemala, Tel: 2433-6032 ó Cel. 5735-5635

Guatemala 9 de abril de 2012

Licenciado

José Rolando Secaida Morales

Decano de la Facultad de Ciencias Económicas

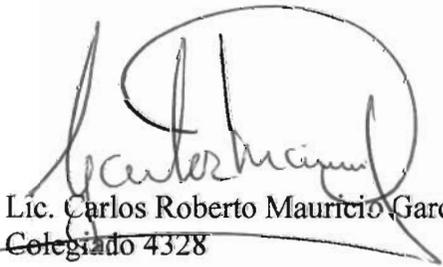
Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Señor Decano:

De conformidad con la providencia No. DIC.AUD.147-2010, emitida por la Decanatura de la Facultad de Ciencias Económicas, fui designado como asesor de tesis de la alumna María de los Ángeles Yoc Ayapán, quien efectuó la investigación del punto de tesis titulado AUDITORIA DEL COMPONENTE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PARA UNA EMPRESA FARMACEUTICA QUE SE DEDICA A LA PRODUCCION Y DISTRIBUCION DE VITAMINAS, el cual deberá presentar para poder someterse al examen de graduación profesional, previo a optar al título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciada.

El trabajo presentado por la alumna Yoc Ayapán, reúne los requisitos profesionales exigidos por la Universidad de San Carlos y estimo que es un buen aporte tanto para los estudiantes como para catedráticos interesados en conocer el tema en mención.

Atentamente,


Lic. Carlos Roberto Mauricio García
Colegiado 4328

CMG



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS

Edificio "S-8"

Ciudad Universitaria, Zona 12
GUATEMALA, CENTROAMERICA

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
ONCE DE OCTUBRE DE DOS MIL DOCE.

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1 del Acta 16-2012 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 5 de octubre de 2012, se conoció el Acta AUDITORIA 154-2012 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 31 de julio de 2012 y el trabajo de Tesis denominado: "AUDITORIA DEL COMPONENTE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PARA UNA EMPRESA FARMACÉUTICA QUE SE DEDICA A LA PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE VITAMINAS", que para su graduación profesional presentó la estudiante **MARÍA DE LOS ANGELES YOC AYAPAN**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"DID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. OSCAR ROLANDO ZETINA GUERRA
SECRETARIO EN FUNCIONES




LIC. ALVARO JOEL GIRON BARAHONA
DECANO EN FUNCIONES



Smp.


Ingrid
REVISALVO

DEDICATORIA

A Dios: Todo poderoso por darme la vida y la luz de su espíritu, para alcanzar este logro tan anhelado.

A María Santísima: Modelo de mujer dulce y justa, por su intercesión y sus bendiciones.

A mi esposo: *Julio Estuardo* por estar siempre a mi lado, por su apoyo incondicional y por motivarme siempre a seguir adelante en mi vida profesional.

A mis hijos: *David Estuardo* y *Andrea de los Angeles*, este logro es por ustedes.

AGRADECIMIENTOS ESPECIALES

- A mis padres:** María Santa Ayapan y Sebastián Yoc, por todo el sacrificio, esfuerzo, apoyo y amor que me brindan.
- A mis hermanos:** Gilda, Magda, Marta, Aureliano, Sebastián, William, Marvin y Estuardo, por su apoyo.
- A toda mi gran familia:** A mis sobrinos, cuñados, cuñadas, parte de este logro también es gracias a ustedes.
- A mi asesor de tesis:** Licenciado Carlos Roberto Mauricio García, por su empeño, esfuerzo y dedicación al asesorar este trabajo de tesis.
- A mis amigos y
Compañeros:** Por estar en los momentos tanto difíciles como agradables acompañándome siempre.
- A mi universidad:** La Tricentenario Universidad de San Carlos de Guatemala, por inculcar en mí el espíritu y compromiso social de contribuir y responder como profesional a mi querida Guatemala.
- A usted:** Especialmente, por acompañarme

ÍNDICE

	Página
Introducción	i
<u>CAPÍTULO I</u>	
GENERALIDADES DE LAS EMPRESAS FARMACÉUTICAS DEDICADAS A LA PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE VITAMINAS	
1.1	Definición de empresa 1
1.1.1	Clasificación de las empresas 1
1.2	Empresas farmacéuticas 2
1.2.1	Medicamento o producto farmacéutico 2
1.3	Antecedentes 3
1.4	Clasificación de las empresas farmacéuticas 3
1.4.1	Según el origen de los productos 4
1.4.1.1	Industria farmacéutica de desarrollo de productos 4
1.4.1.2	Industria farmacéutica de productos genéricos 5
1.4.2	Según el tipo de productos 6
1.4.2.1	Industria farmacéutica de medicamentos de prescripción 6
1.4.2.2	Industria farmacéutica de medicamentos sin prescripción 6
1.5	Características del proceso de distribución de productos 6
1.5.1	Distribución directa 7
1.5.1.1	Productor 7
1.5.2	Distribución indirecta 7
1.5.2.1	Distribuidor mayorista 7
1.5.2.2	Minorista 7
1.5.3	Consumidor final 8
1.6	La industria farmacéutica en Guatemala 8
1.6.1	Farmacéutica de Centro América, S. A. 9

1.6.2	Estructura organizacional	9
1.7	Marco legal con que se relaciona la farmacéutica	10
1.7.1	Código de Salud, Decreto 90-97 del Congreso de la República de Guatemala.	10
1.7.2	Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala.	11
1.7.3	Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.	12
1.7.4	Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus Modificaciones.	13
1.7.5	Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas.	14
1.7.6	Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala.	15
1.7.7	Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala.	16
1.7.8	Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala.	16
1.7.9	Ley del Impuesto de Productos Financieros, Decreto 26-95 del Congreso de la República de Guatemala.	16
1.7.10	Código de Trabajo, Decreto 1441 del Congreso de la República de Guatemala.	17
1.7.11	Ley Reguladora de la Prestación del Aguinaldo para los Trabajadores del Sector Privado, Decreto 76-78 del Congreso de la República de Guatemala.	17
1.7.12	Ley de Bonificación Incentivo, Decreto 37-2001 del Congreso de la República de Guatemala.	17
1.7.13	Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público, Decreto 42-92 del Congreso de la República de Guatemala.	18

CAPÍTULO II
EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR Y LA AUDITORÍA
FINANCIERA

2.1	El Contador Público y Auditor	19
2.1.1	Necesidad de la profesión del Contador Público y Auditor	19
2.1.2	Requisitos éticos para su actuación	20
2.1.2.1	Integridad	20
2.1.2.2	Objetividad	21
2.1.2.3	Competencia profesional y cuidado debido	21
2.1.2.4	Confidencialidad	22
2.1.2.5	Comportamiento profesional	22
2.1.3	Colegiación profesional obligatoria	23
2.1.4	El Contador Público y Auditor externo	24
2.2	Auditoría	24
2.2.1	Definición	24
2.2.2	Antecedentes históricos	25
2.2.3	Clasificación de los tipos de auditoría	26
2.2.3.1	Por su lugar de aplicación	26
2.2.3.2	Por su área de aplicación	26
2.2.3.3	En áreas específicas	27
2.3	Auditoría financiera	27
2.3.1	Beneficios de la auditoría financiera	27
2.3.2	Etapas de la auditoría financiera	28
2.3.2.1	Planificación de la auditoría	28
2.3.2.2	Ejecución de la auditoría	28
2.3.2.3	Conclusión de la auditoría	29
2.3.3	Normas internacionales de auditoría	29

CAPÍTULO III

INFORMACIÓN FINANCIERA DEL COMPONENTE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

3.1	Estados financieros	33
3.1.1	Información financiera	33
3.1.2	Marco de referencia para la preparación de los estados financieros	34
3.1.3	Componentes de los estados financieros	34
3.1.4	Información a presentar en el estado de situación financiera	35
3.2	Componente de propiedades, planta y equipo	38
3.2.1	Definición	38
3.2.2	NIC 16 Propiedades, planta y equipo	38
3.2.3	Definición del costo	42
3.2.3.1	Que incluye el costo de propiedades, planta y equipo	43
3.2.3.2	Mejoras en propiedades, planta y equipo	44
3.2.3.3	Retiro de propiedades, planta y equipo	46
3.2.4	Revaluación	47
3.2.5	Depreciación	50
3.2.5.1	Vida útil de propiedades, planta y equipo	50
3.2.5.2	Métodos de depreciación	51
3.2.6	Normas relacionadas con propiedades, planta y equipo	55
3.2.6.1	Arrendamientos	55
3.2.6.2	Propiedades de inversión	59
3.2.6.3	Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas	61
3.2.6.4	Deterioro del valor de los activos fijos	64

CAPÍTULO IV

LINEAMIENTOS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DEL COMPONENTE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

4.1	Planificación de la auditoría del componente propiedades, planta y equipo	70
4.1.1	Procedimientos iniciales de auditoría	70
4.1.1.1	Desempeñar procedimientos respecto de la continuación de las relaciones con el cliente	71
4.1.1.2	Evaluar el cumplimiento de requisitos éticos, incluyendo la independencia	72
4.1.1.3	Establecer un entendimiento de los términos del trabajo	72
4.1.2	Establecer la estrategia general de auditoría	77
4.1.2.1	El entendimiento de la entidad y su entorno	77
4.1.2.2	Evaluación del control interno	79
4.1.2.3	Establecimiento de niveles de importancia relativa	84
4.1.2.4	Elaboración del memorando de planeación de la auditoría	87
4.1.3	Establecer el plan de auditoría	89
4.1.3.1	Identificación de representaciones erróneas	89
4.1.3.2	Diseño de procedimientos	89
4.1.3.3	El programa de auditoría	93
4.1.4	Dirección, supervisión y revisión	96
4.2	Ejecución de la auditoría	98
4.2.1	Evidencia de auditoría	98
4.2.1.1	Evaluar la existencia y las condiciones de las propiedades, planta y equipo	99
4.2.1.2	Valoración de las existencias	100
4.2.1.3	Adiciones	100
4.2.1.4	Retiros	101
4.2.1.5	Revisión de operaciones aritméticas	101

4.2.1.6	Procedimientos adicionales	102
4.2.2	Papeles de trabajo	102
4.2.2.1	Contenido de los papeles de trabajo	103
4.2.2.2	Tipos de papeles de trabajo	103
4.2.3	Marcas de auditoría	107
4.3	Conclusión de auditoría	107
4.3.1	Revisión final de la documentación	107
4.3.2	Otros asuntos	107
4.3.2.1	Empresa en funcionamiento	107
4.3.2.2	Necesidad de uso de un experto	108
4.3.3	Preparación del dictamen de auditoría	110
4.3.3.1	El informe de auditoría	110
4.3.3.2	El dictamen	111
4.3.3.3	Dictamen sobre un componente o elemento de los estados financieros	112
4.3.3.4	Niveles de importancia relativa a considerar para emitir opinión en el dictamen	119
4.3.3.5	Tipos de opinión	120
4.3.3.6	Consideración de eventos subsecuentes	130
4.3.3.7	Carta a la gerencia	131

CAPÍTULO V

AUDITORÍA DEL COMPONENTE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PARA UNA EMPRESA FARMACÉUTICA QUE SE DEDICA A LA PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE VITAMINAS

	Índice de papeles de trabajo	135
5.1	Enunciado	137
5.2	Estados financieros preparados por la administración	141

5.3	Planificación de la auditoría	148
5.3.1	Procedimientos iniciales de auditoría	148
5.3.1.1	Carta compromiso	149
5.3.2	Estrategia general	152
5.3.2.1	Entendimiento del componente	152
5.3.2.2	Evaluación del control interno	153
5.3.2.3	Establecimiento de niveles de importancia relativa	158
5.3.3	Plan específico de auditoría	161
5.4	Ejecución de la auditoría	172
5.4.1	Sumaria de Caja y Bancos	172
5.4.2	Sumaria de Propiedades, planta y equipo	179
5.4.3	Sumaria de Cuentas por pagar activos fijos	191
5.5	Conclusión de la auditoría	197
5.5.1	Informe	197
	Conclusiones	205
	Recomendaciones	207
	Referencias bibliográficas	209

INTRODUCCIÓN

En Guatemala, actualmente las empresas farmacéuticas han evolucionado y crecido hasta llegar a representar un sector económico importante. Debido a este rápido crecimiento se ha modificado su estructura organizacional, ha aumentado el volumen de producción y a la vez la complejidad de sus operaciones, así como el tamaño de su estructura financiera.

Es común que el rubro de propiedades, planta y equipo represente uno de los más importantes, ya que en dicho rubro se encuentra reflejada la inversión que los accionistas han hecho, ya sea en propiedades, maquinaria, mobiliario, herramientas, vehículos, entre otros. La cuantificación de las propiedades, planta y equipo se ve expresada en los estados financieros de la compañía, los cuales son útiles para la toma de decisiones tanto de los propietarios como de otros interesados en invertir o tener una relación de negocios con la misma.

Debido a ello, tanto el valor de las propiedades, planta y equipo como las depreciaciones deben estar registradas de forma correcta, considerando que todos estos registros tienen una relación directa con la determinación de la utilidad que se refleja en los estados financieros; al tener participación el Contador Público y Auditor en su calidad de auditor externo evalúa y emite una opinión sobre la razonabilidad del rubro, asume una responsabilidad de aplicar procedimientos establecidos en las Normas de Auditoría, que le permitan comprobar si el rubro se presenta razonablemente de acuerdo a un marco de referencia adoptado para la preparación y presentación de la información financiera.

Por todos estos aspectos se considera necesaria una auditoría al componente propiedades, planta y equipo en una empresa farmacéutica que se dedica a la producción y distribución de vitaminas.

La presente investigación consta de cinco capítulos, en el primer capítulo se desarrollan las generalidades de las empresas farmacéuticas, sus antecedentes y clasificación; así como las leyes fiscales y laborales que se relacionan con éstas.

El segundo capítulo, dedicado al Contador Público y Auditor hace referencia a la necesidad de la profesión y describe cuales son los requisitos éticos necesarios para su actuación. Se incluye una breve descripción de auditoría así como de los conceptos fundamentales sobre este tema.

El capítulo tercero, abarca todos los conceptos necesarios para conocer el componente propiedades, planta y equipo, detalla los lineamientos sobre los cuales se realizan los registros contables y se obtiene la información financiera, se incluyen las normas relacionadas con dicho rubro.

En el cuarto capítulo como base principal del desarrollo de la presente investigación se describen los lineamientos que el Contador Público y Auditor en su calidad de auditor externo debe aplicar en una auditoría del componente propiedades, planta y equipo.

Por último, el quinto capítulo comprende el desarrollo de un caso práctico ilustrativo, sobre cómo realizar la auditoría del componente propiedades, planta y equipo de los estados financieros para una empresa farmacéutica que se dedica a la producción y distribución de vitaminas, la forma de elaborar la planeación de auditoría, los papeles de trabajo y el dictamen del componente.

Al final del trabajo se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas de la presente investigación.

CAPÍTULO I

GENERALIDADES DE LAS EMPRESAS FARMACÉUTICAS DEDICADAS A LA PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE VITAMINAS

1.1 Definición de empresa

“Es el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios”. (19:120)

También se puede definir como empresa, a la organización de los elementos de la producción: naturaleza, capital y trabajo, con miras a un fin determinado; o como el conjunto de actividades económicas o mercantiles que desarrolla una persona por su propia iniciativa derivado del deseo de obtener ganancias.

1.1.1 Clasificación de las empresas

1.1.1.1 Extractivas: Son las que se dedican a la extracción de recursos naturales, renovables o no renovables.

1.1.1.2 Manufactureras: Son aquellas que transforman las materias primas en productos terminados y pueden ser de dos tipos; las que producen bienes de consumo final y las que producen bienes de producción.

1.1.1.3 Agropecuarias: Su función es la explotación de la agricultura y la ganadería.

1.1.1.4 Comerciales: Son intermediarias entre productor y consumidor, su función primordial es la compra – venta de productos terminados.

1.2 Empresas farmacéuticas

La industria farmacéutica es el sector dedicado a la fabricación y preparación de productos químicos medicinales para la prevención o tratamiento de enfermedades.

“Son establecimientos farmacéuticos, los laboratorios de producción y control de calidad de productos farmacéuticos y similares, droguerías, distribuidoras, depósitos dentales y ventas de medicinas. Su clasificación y definición será detallada en el reglamento respectivo de acuerdo al tipo de operación que realice”. (9:31)

Algunas empresas del sector fabrican las materias primas (producción primaria), mientras otras las preparan para uso médico, mediante métodos conocidos colectivamente como producción secundaria. Entre los procesos de producción secundaria se encuentra la fabricación de pastillas, capsulas, jarabes, suspensiones, sobres para administración oral, soluciones para inyección, entre otros.

1.2.1 Medicamento o producto farmacéutico

“Toda sustancia simple o compuesta, natural o sintética o bien la mezcla de ellas; destinada a las personas con la propiedad de prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o síntomas asociados a ellas”. (9:28)

Un medicamento se define como toda sustancia o mezcla de sustancias producida, vendida, puesta a la venta o recomendada para el tratamiento, el alivio, la prevención o el diagnóstico de una enfermedad, al restablecimiento, la corrección o la modificación de funciones orgánicas en las personas.

1.3 Antecedentes

La farmacia llega al país con la conquista y la colonización. A los cronistas que llegaron a Guatemala con los conquistadores y colonizadores españoles, se debe la existencia de algunos datos importantes relacionados con las plantas medicinales usadas en infusiones y masticados que se utilizaron como medicamentos en la sociedad precolombina.

Por el grado de especialización y el carácter científico del campo farmacéutico, esta rama de la industria se ha desarrollado en países de gran poderío económico y adelantos tecnológicos tales como Estados Unidos, Inglaterra, Francia, Alemania, de tal suerte que la industria farmacéutica en Guatemala, surge con el establecimiento de compañías afiliadas o subsidiarias. Estas compañías deben pagar a los propietarios, por lo regular extranjeros por el uso de patentes de marcas, fórmulas y técnicas de producción. Otra particularidad de esta industria es que las materias primas que utilizan son elaboradas en el extranjero y por lo tanto constituyen importaciones para el país. En Guatemala se producen muy pocas materias primas destinadas a esta rama industrial.

La materia prima de origen nacional que se consume a gran escala, es el material utilizado para el envase y empaque de productos. No obstante, pese al grado de expansión de esta rama industrial, todavía se importan medicamentos ya que por el grado de especialización no se producen en el país.

1.4 Clasificación de las empresas farmacéuticas

La industria farmacéutica se ubica dentro de las empresas manufactureras o de transformación, ya que las materias primas son combinadas y sometidas a procesos que finalmente dan como resultado un medicamento. En Guatemala, algunas de las empresas clasificadas como “industrias farmacéuticas”, únicamente se dedican a importar productos semi-elaborados a granel,

encargándose de la etapa final de elaboración, envase y etiquetado. La industria farmacéutica puede clasificarse de dos formas: Según el origen de los productos y según el tipo de productos.

1.4.1 Según el origen de los productos

La empresa farmacéutica puede desarrollar sus productos como resultado de su propia investigación o fabricar productos genéricos cuando las condiciones legales del país lo permitan, por lo que también se clasifican en:

1.4.1.1 Industria farmacéutica de desarrollo de productos

Este tipo de industrias tiene como característica fundamental que invierten un alto monto de sus recursos en la investigación y desarrollo de nuevos productos. Los procesos de investigación dan como resultado lo que en términos farmacéuticos se denomina “nuevas terapias”. Una nueva terapia puede definirse como uno o varios productos que tienen como objetivo curar y/o minimizar los efectos de una enfermedad, los cuales son producto de la realización de estudios clínicos con seres humanos, de acuerdo con las diferentes fases del proceso de investigación y desarrollo de nuevos productos. Gracias a la posterior aprobación de entidades regulatorias de cada país, estas nuevas terapias se convierten en productos promocionados y comercializados mundialmente.

Para garantizar la comercialización exclusiva de este desarrollo, la propiedad de los nuevos productos se registrará a través de una patente que contiene la propiedad intelectual sobre el desarrollo. Por lo general estas industrias son multinacionales cuyas sedes y centros de investigación se encuentran en países desarrollados.

1.4.1.2 Industria farmacéutica de productos genéricos

Las patentes de las nuevas terapias descubiertas generalmente tienen una duración de veinte años, por lo que a partir de este período se vencen tanto los principios activos como los procedimientos de obtención patentados, quedando las mismas a disposición de poder ser utilizadas en otros laboratorios.

Se les llama productos genéricos a las fórmulas que son fabricadas con base en las sustancias originales de laboratorios extranjeros. Los laboratorios que participan en la producción de genéricos no poseen una marca o nombre comercial propio, debido a esto solo se comercializan por su principio activo.

La industria farmacéutica de productos genéricos adquiere los principios activos de los fabricantes de éstos o de los distribuidores de copias de materias primas, quienes fabrican nuevos productos, utilizando nuevos registros de producción y sus propios medios de comercialización. Esto no significa que los laboratorios creadores del principio activo ya no fabriquen el producto original, pero lógicamente éste pierde participación en el mercado ante la aparición de marcas diferentes con el mismo principio activo y generalmente a un menor precio debido a que sus costos son menores al no invertir en desarrollo, comercialización y promoción de éstos.

Actualmente los laboratorios de investigación, desarrollan nuevas terapias más rápido que en el pasado, lo que les permite innovar constantemente y mantenerse como líderes en la industria farmacéutica. Al mismo tiempo, el deterioro del medio ambiente, el incremento de contaminación, la falta de tiempo, el estrés constante ha generado nuevas enfermedades y la necesidad de tratamientos más cortos; esto da como resultado crear nuevos productos que cubran o complementen las nuevas necesidades.

1.4.2 Según el tipo de productos

Por las propiedades químicas de los componentes de que están elaborados los medicamentos la industria farmacéutica se clasifica en:

1.4.2.1 Industria farmacéutica de medicamentos de prescripción

Estos medicamentos no pueden comprarse sin la receta de un profesional de la medicina. Los medicamentos de prescripción son aquellos productos que son consumidos por los pacientes debido a una indicación médica. Por ejemplo medicinas para enfermedades críticas, tales como diabetes, infecciones severas y otras de mediano o alto riesgo.

1.4.2.2 Industria farmacéutica de medicamentos sin prescripción

Son los que el cliente adquiere por recomendaciones de amigos, familiares, anuncios de radio, televisión, entre otros. Este tipo de medicamentos no requiere de la prescripción médica para su venta y consumo. Generalmente estos medicamentos cuentan con una gran presencia en el mercado y se utilizan para curar enfermedades de bajo riesgo clínico.

1.5 Características del proceso de distribución de productos de las empresas farmacéuticas

Toda industria por su forma de operar adquiere características propias que la diferencian de las demás, a continuación se presentan algunas características que corresponden a este tipo de industria en el proceso de distribución de productos.

1.5.1 Distribución directa

1.5.1.1 Productor

Es el fabricante que además de su participación como creador del medicamento, es responsable de la promoción y realiza la venta a entes distribuidores que en el mercado farmacéutico se conocen como laboratorio farmacéutico.

1.5.2 Distribución indirecta

La industria farmacéutica no tiene redes de distribución directa hacia el consumidor final de sus productos, generalmente en el proceso de distribución de los productos farmacéuticos intervienen distintos elementos, como los que se mencionan a continuación.

1.5.2.1 Distribuidor mayorista

Es la empresa individual o sociedad que compra de varios productores los medicamentos, y cuya labor principal es abastecer a los establecimientos que atienden directamente al consumidor, éstas se conocen como droguerías

1.5.2.2 Minorista

Es la empresa intermediaria que se dedica a ofrecer diversa cantidad de medicamentos y marcas, se la vende directamente al consumidor final y estas se conocen como farmacias.

1.5.3 Consumidor final

Es el usuario directo del producto, cuya satisfacción es el objeto de toda industria.

1.6 La industria farmacéutica en Guatemala

La industria farmacéutica en Guatemala nace a raíz de las necesidades de salud de la población, en un tiempo donde el mercado guatemalteco y centroamericano de fármacos era surtido por laboratorios extranjeros, los productos que se consumían se importaban casi en su totalidad, dando como resultado que los medicamentos tenían un costo muy alto y muchas personas tenían que acudir a remedios caseros, que si bien es cierto solucionaban momentáneamente parte de sus necesidades, en algunos casos no eran totalmente efectivos.

En los últimos años la industria nacional ha tenido gran auge, por lo que ahora se cuenta con grandes empresas farmacéuticas que realizan operaciones de producción y distribución de sus productos. El desarrollo de las operaciones de compañías farmacéuticas nacionales ha permitido que expandan sus negocios a los países de Centroamérica y del Caribe, además, en el ámbito nacional ya representan un buen porcentaje del mercado, compitiendo en calidad y en precio. Además poseen otra ventaja, se adaptan fácilmente a los requerimientos o cambios locales, por ser compañías con tradición en el medio, el cual conocen desde hace muchos años.

1.6.1 Farmacéutica de Centro América, Sociedad Anónima (FARCA, S.A.)

La empresa objeto de estudio inició sus operaciones el 6 de enero del año 2008 en la ciudad de Guatemala, su principal actividad económica consiste en la fabricación de vitaminas, las cuales posteriormente comercializa y distribuye a nivel nacional. Su fundador elaboró fórmulas vitamínicas específicas para las necesidades de la población que sufre los rigores de la época moderna caracterizada por las presiones y el estrés.

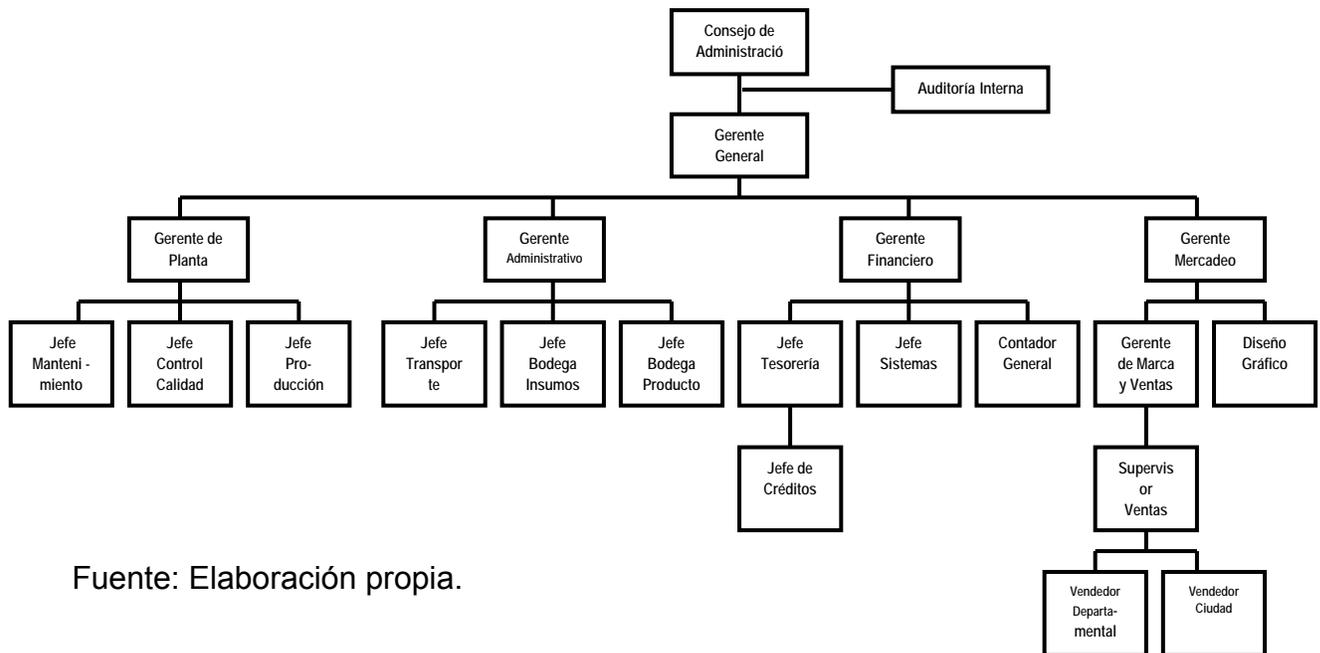
El objetivo primordial de Farca es velar por preservar su posición de liderazgo en el mercado de multivitamínicos en Guatemala, manteniendo para el efecto una constante labor de investigación y desarrollo de productos, que permita mejorar los actuales e introducir nuevos, siempre con las más altas y estrictas normas de calidad.

1.6.2 Estructura Organizacional de Farca:

La empresa está integrada por 115 trabajadores, distribuidos en departamentos funcionales, que cuentan con un organigrama estructurado con líneas de autoridad y responsabilidad definidas, esto facilita los canales de comunicación formales.

Organigrama

Farmacéutica de Centroamérica, S. A.



Fuente: Elaboración propia.

1.7 Marco legal con que se relaciona la farmacéutica

Las empresas que se constituyen de acuerdo a leyes guatemaltecas, están sujetas a las disposiciones dentro del marco legal y fiscal, por lo tanto al momento de iniciar sus operaciones toda empresa debe considerar dichas obligaciones; a continuación se mencionan algunas:

1.7.1 Código de Salud, Decreto 90-97 del Congreso de la República de Guatemala

“Todos los establecimientos farmacéuticos requieren para su instalación y funcionamiento de la licencia sanitaria otorgada por el Ministerio de Salud a través de la dependencia correspondiente, la cual será extendida en el plazo

fijado y de acuerdo a las normas que el reglamento establezca. La licencia sanitaria tendrá validez de cinco años, quedando el establecimiento sujeto a control durante este período. En caso de incumplimiento de las leyes o reglamentos sanitarios correspondientes, se hará acreedor de la sanción que el Código de Salud establezca”. (9:31)

Las industrias farmacéuticas en Guatemala para funcionar como tales; en la producción, distribución y comercialización de medicamentos, deben cumplir con una serie de requisitos que se detallan a continuación:

- Ser autorizada por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.
- Nombrar un farmacéutico responsable.
- Presentar planos actualizados de las instalaciones del edificio, debidamente autorizado por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.
- Tener un archivo con las tarjetas de salud del personal directamente involucrado en las operaciones de manufactura.
- Tener un expediente de registro sanitario de cada producto que comercializa.

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

En Guatemala, las actividades mercantiles están reguladas por el Código de Comercio, éste establece en el artículo No. 10 que las personas jurídicas pueden organizarse adoptando las siguientes modalidades:

- Sociedad colectiva
- Sociedad en comandita simple

- Sociedad anónima
- Sociedad en comandita por acciones

En cualquiera de sus modalidades las personas jurídicas se rigen por el acta de constitución en la cual se determina la vigencia de la sociedad, los fines para los cuales fue creada, número de acciones, entre otros; cualquier cambio debe hacerse por medio de escritura pública. Están obligados a llevar contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala (Artículo No. 368).

Con fecha 20 de diciembre de 2007, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG), adoptó como los principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio, las Normas Internacionales de Información Financiera para preparar los estados financieros de los períodos contables a partir del 1 de enero de 2008 en forma optativa y obligatoria en enero de 2009.

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

Las empresas farmacéuticas en calidad de contribuyente están obligadas al cumplimiento de los deberes tributarios que le correspondan, en caso de omisión o violación a estos deberes quedará sujeta a las infracciones y sanciones que establece el Código Tributario, salvo lo que dispongan las normas especiales que establezcan las leyes que regulan cada tributo.

1.7.4 Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus Modificaciones

Son contribuyentes del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.

Las empresas farmacéuticas en Guatemala pueden optar por dos regímenes de pago de Impuesto Sobre la Renta:

- Artículo 44. Tipo impositivo y régimen para personas individuales o jurídicas no mercantiles. Las personas individuales o jurídicas constituidas al amparo del Código de Comercio, domiciliadas en Guatemala, así como los otros entes o patrimonios afectos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 3 de esta ley, que desarrollan actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, deberán pagar el impuesto aplicando a su renta imponible, a que se refiere el artículo 37 “B”, una tarifa del cinco por ciento (5%).
- Artículo 72. Régimen optativo de pago del impuesto. Las personas jurídicas individuales, domiciliadas en Guatemala, así como los otros patrimonios afectos y entes a que se refiere el segundo párrafo del artículo 3 de esta ley, que desarrollan actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, y las personas individuales o jurídicas enumeradas en el artículo 44 “A”, podrán optar por pagar el impuesto aplicando a la renta imponible determinada conforme a los artículos 38 y 39 de esta ley, y a las ganancias de capital, el tipo impositivo del treinta y uno por ciento (31%). En este régimen, el impuesto se determinará y pagará por trimestres vencidos, sin perjuicio de la liquidación definitiva del período anual.

La elección de uno de estos debe hacerse previo a una planificación y estudio tributario para determinar cuál es más favorable para la empresa de acuerdo a sus utilidades y tipo de operaciones que realizará.

1.7.5 Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas

Artículo 1. De la materia del impuesto. Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de dicha ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). Tarifa única de 12%.

Artículo 3. Del hecho generador. El impuesto es generado por:

- La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
- La prestación de servicios en el territorio nacional.
- Las importaciones.
- El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del pro indiviso.
- Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia.

- La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio.
- La venta o permuta de bienes inmuebles.
- La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

1.7.6 Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala

El Impuesto de Solidaridad (ISO) sustituye al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP) vigente durante el período del 01 de julio del 2004 al 31 de diciembre de 2008, es importante indicar que el ISO se encuentra vigente a partir del 01 de enero del 2009.

Según el artículo No. 1 y 5 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, éste es un impuesto a cargo de personas individuales o jurídicas, fideicomisos, contratos de participación, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, copropiedades, comunidades de bienes, patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial. Que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

La tarifa del impuesto es del uno por ciento (1%), calculado sobre los activos netos o sobre los ingresos brutos, el que resulte mayor. Y debe pagarse dentro del mes calendario siguiente a la finalización de cada trimestre, según lo establece el artículo No. 10 de la citada Ley.

1.7.7 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala

Artículo 1 Del impuesto documentario. Se establece un Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, sobre los documentos que contienen los actos y contratos que se expresan en dicha ley. Tarifa 3% sobre actos o contratos afectos.

1.7.8 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala

Esta ley establece un impuesto único anual sobre el valor de los bienes inmuebles rústico o rural y urbano, integrando los mismos el terreno, las construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras. Para establecer el pago del impuesto, existen escalas y tasas contenidas en el artículo 11, que toma como base los valores de los inmuebles registrados en la matrícula fiscal.

1.7.9 Ley del Impuesto de Productos Financieros, Decreto 26-95 del Congreso de la República de Guatemala

Esta ley está relacionada directamente con los intereses recibidos de cualquier naturaleza, aplicándole un tipo impositivo del 10% sobre la base imponible definida.

1.7.10 Código de Trabajo, Decreto 1441 del Congreso de la República de Guatemala

Regula los derechos y obligaciones de los patronos y los trabajadores, además crea instituciones para resolver sus conflictos el cual contempla que todo trabajador, sin excepción tiene derecho a un periodo de vacaciones remuneradas después de cada año de trabajo continuo.

En su artículo 82 la ley indica que si el contrato de trabajo por tiempo indeterminado concluye una vez transcurrido el periodo de prueba, por razón de despido injustificado del trabajador, o por alguna de las causas previstas en el artículo 79 del mismo Código, el patrono debe pagar a éste una indemnización por tiempo servido equivalente a un mes de salario por cada año de servicio continuo y si los servicios no alcanzan a un año, en forma proporcional al plazo trabajado.

1.7.11 Ley Reguladora de la Prestación del Aguinaldo para los Trabajadores del Sector Privado, Decreto 76-78 del Congreso de la República de Guatemala

Artículo 1 establece: Todo patrono queda obligado a otorgar a sus trabajadores anualmente en concepto de aguinaldo, el equivalente al cien por ciento del sueldo o salario ordinario mensual que éstos devenguen por un año de servicios continuos o la parte proporcional correspondiente.

1.7.12 Ley de Bonificación Incentivo, Decreto 37-2001 del Congreso de la República de Guatemala

Artículo 1: Se crea a favor de todos los trabajadores del sector privado del país, cualquiera que sea la actividad en que se desempeñen, una bonificación

incentivo de doscientos cincuenta quetzales (Q250.00) que deberán pagar a sus empleados junto al sueldo mensual devengado.

1.7.13 Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público, Decreto 42-92 del Congreso de la República de Guatemala

Artículo 1 se establece con carácter de prestación laboral obligatoria para todo patrono, tanto del sector privado como del sector público, el pago a sus trabajadores de una bonificación anual equivalente a un salario o sueldo ordinario que devengue el trabajador. Esta prestación es adicional e independiente al aguinaldo anual que obligatoriamente se debe pagar al trabajador. Comúnmente llamado Bono 14.

CAPÍTULO II

EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR Y LA AUDITORÍA FINANCIERA

2.1 El Contador Público y Auditor

“Es un profesional que presta sus servicios en forma individual o conjuntamente con otros profesionales a través de una firma de auditoría. Este tipo de profesional es un especialista en la materia contable y en auditoría, lo cual implica que debe mantenerse en constante capacitación y estar actualizado en todos los conceptos relacionados con su ámbito de trabajo e incluso con otros que forman parte de la cultura general y le otorgan un valor adicional al perfil del contador”. (1:88)

Se entiende por auditor al profesional universitario con el título de Contador Público y Auditor, debidamente colegiado que ejerce en forma individual o asociada con otros colegas en una firma de auditoría.

2.1.1 Necesidad de la profesión del Contador Público y Auditor

Debido al aumento de entidades económicas en distintas áreas productivas, la demanda de servicios del Contador Público y Auditor, también ha crecido; ya que éste es esencial para el buen funcionamiento de cualquier entidad, esto se debe a que el trabajo realizado en forma general, consiste en diagnosticar los factores que podrían incidir en la información financiera generada por la administración.

Las personas que ejercen esta profesión no buscan satisfacer únicamente un deseo personal, sino que persiguen que la información financiera generada y reflejada a través de los estados financieros, disponga de datos razonables y confiables para los interesados en los mismos.

2.1.2 Requisitos éticos para su actuación

Debido a que el Contador Público y Auditor es un profesional, requiere de determinadas habilidades intelectuales específicas para cumplir satisfactoriamente con su desempeño.

En Guatemala el ente encargado de garantizar la solvencia moral y el establecimiento de normas de actuación profesional para los Contadores Públicos y Auditores, lo constituye el Tribunal de Honor del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala; para ello han aprobado la aplicación del Código de Ética, éste fue publicado en el diario oficial de Guatemala el 19 de septiembre de 2008.

Las Normas Internacionales de Auditoría requieren la observancia de los requisitos éticos incluidos en el apartado “A” de las Normas de Ética emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), para Contadores Profesionales.

2.1.2.1 Integridad

Este concepto engloba otras características inherentes al Contador Público y Auditor, ya que se dice que una persona es íntegra, cuando cumple todos los principios éticos y su reputación se considera intachable ante cualquier malentendido que se le quiera adjudicar. Esta característica es equivalente en ocasiones a la honestidad en la ejecución de un trabajo profesional, esto implica que el profesional debe cumplir con todas las normas técnicas que rigen la práctica de la auditoría.

A manera de ejemplo, si un profesional no realiza la evaluación del control interno de la empresa que lo contrate, como base para determinar la naturaleza, alcance, y oportunidad de las pruebas que comprenderá su examen, no

establece estándares de calidad y no ejerce una adecuada supervisión sobre la labor de sus asistentes, entonces se estaría ante un caso explícito de falta de integridad.

2.1.2.2 Objetividad

Se encuentra relacionada con la inteligencia y sabiduría que el profesional debe guardar ante posibles conflictos de interés que suscitan, principalmente cuando afectan el patrimonio de una entidad económica. Se puede decir, que derivado que el Contador Público y Auditor, es un profesional que goza de mucha credibilidad, se obliga a mantener la objetividad, y evitar cualquier subordinación de sus opiniones por otros.

El auditor debe necesariamente informar con total autonomía todo hecho que considere importante y que influya significativamente en las operaciones de las empresas. Esto se logra a través de la opinión independiente en el dictamen de auditoría, en donde el punto de vista dado por él, es considerado como independiente, íntegro y objetivo.

2.1.2.3 Competencia profesional y cuidado debido

Un contador profesional tiene un deber continuo de mantener el conocimiento y la habilidad profesional al nivel que se requiere, con el fin de asegurar que un cliente o empleador reciba un servicio profesional, competente que se basa en desarrollos actuales de la práctica, la legislación y las técnicas. Un Contador profesional deberá actuar de manera diligente de acuerdo con las normas técnicas y profesionales aplicables cuando preste servicios profesionales.

2.1.2.4 Confidencialidad

Al realizarse una auditoria, es muy frecuente que el auditor encuentre limitaciones al indagar con respecto a determinados asuntos que el cliente considera estrictamente confidenciales, tales como poner a disposición de los auditores el libro de actas, donde se indican las estrategias formalizadas y llevadas a cabo por las empresas, pero que son necesarias para el auditor, debido a que existen decisiones tomadas y que podrían repercutir en la información financiera; por todo esto la información debe tratarse con mucho cuidado y de forma confidencial.

Un contador profesional deberá respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y de negocios, por ello no deberá revelar nada de esta información a terceros sin autorización, a menos que exista un derecho o un deber, ya sea legal o profesional para hacer la revelación. La información confidencial obtenida como resultado de relaciones profesionales y de negocios no deberá usarse para ventaja personal o de terceros.

2.1.2.5 Comportamiento profesional

Un contador profesional debe actuar de manera consistente con la buena reputación de la profesión y abstenerse de cualquier comportamiento que pudiera desacreditar a una persona o profesión.

La obligación que tiene el profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, radica en la lealtad y entrega de un trabajo de calidad ante la sociedad y sus clientes, cumpliendo con las leyes y regulaciones relevantes, evitando cualquier acción que desacredite a la profesión.

2.1.3 Colegiación profesional obligatoria

Según la Constitución Política de la República de Guatemala en los artículos 39 y 90, la colegiación de los profesionales universitarios es obligatoria y tendrá por fines la superación moral, científica, técnica y material de los profesionales universitarios y el control de su ejercicio.

Es por ello que se crea la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, Decreto 72-2001 del Congreso de la República de Guatemala. En el artículo 1, establece que la colegiación de los profesionales universitarios es obligatoria y que deberá entenderse por colegiación a la asociación de graduados universitarios de profesiones afines, en entidades gremiales.

Requisitos de inscripción para el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala:

- Deberán colegiarse dentro de los 6 meses posteriores a la fecha de graduación,
- Solicitud de colegiación,
- Adjuntar hoja de vida,
- Fotocopia de cédula de vecindad o documento personal de identificación,
- Dos fotografías recientes tamaño cedula con traje formal,
- Fotocopia del título del anverso y reverso, en donde consten los sellos de inscripción en la SAT y en la Contraloría General de Cuentas,
- Certificación de graduación extendida por la universidad de donde egreso, con no más de 2 meses de emisión,
- Llenar formulario del seguro de vida y ficha de beneficiarios.

2.1.4 El Contador Público y Auditor Externo

También conocido como auditor independiente o despacho de profesionales cuyo campo de acción se divide en el área administrativa, como consultor financiero, también es capaz de desempeñar cualquier cargo administrativo. En el área de auditoría interna desempeña uno de los ejes principales de asistencia profesional para cualquier empresa y en la auditoría externa expresa opinión y recomendaciones sobre los estados financieros de la entidad.

2.2 Auditoría

2.2.1 Definición

“Es la revisión independiente de alguna o algunas actividades, funciones específicas, resultados u operaciones de una entidad administrativa, realizada por un profesional de la auditoría, con el propósito de evaluar su correcta realización y, con base en ese análisis, poder emitir una opinión autorizada sobre la razonabilidad de sus resultados y el cumplimiento de sus operaciones”. (14:11)

“Es el examen de los estados financieros, realizado por un Contador Público y Auditor como profesional independiente, pudiendo en consecuencia emitir su opinión en forma independiente”. (17:20)

Se puede decir que auditoría es el examen crítico, sistemático y detallado del sistema de información de una entidad, realizado por un profesional del área contable como lo es el Contador Público y Auditor, éste desarrolla procedimientos lógicos y organizados para recopilar evidencia y con ello poder emitir y sustentar su opinión.

2.2.2 Antecedentes históricos

Conforme se expandía el comercio, después de pasar por el trueque y motivados por su constante crecimiento, tanto en volumen como en el monto de operaciones comerciales, los primeros comerciantes tuvieron la necesidad de establecer mecanismos rudimentarios de registro que les permitieran dominar las actividades mercantiles que realizaban. Después, conforme los comerciantes crecieron y se agruparon en gremios y mercados locales, surgió la necesidad de contar con un mejor registro de sus actividades, tanto individuales como conjuntas. Posteriormente, con el crecimiento de estas agrupaciones, que se convirtieron en grandes empresas, fue necesario establecer un mayor control para conocer de sus actividades financieras.

Gracias a ese crecimiento se inicio el registro de operaciones mercantiles a través de escribas, quienes al principio asentaban dichas operaciones en forma rudimentaria, posteriormente con el nacimiento de la partida doble y el registro de operaciones financieras surgió la llamada teneduría de libros. A la par que esto evolucionaba, fue necesario que alguien evaluara que estos registros y resultados fueran correctos, veraces y confiables. En ese momento nació el acto de auditar.

Las primeras revisiones fueron rudimentarias y poco meticulosas, enfocadas exclusivamente a comprobar la veracidad y confiabilidad de los registros contables así como su correcta expresión en los resultados que se entregaban; su principal objetivo consistía en saber si las transacciones eran registradas de manera correcta y si las cantidades en ellas asentadas eran exactas. Conforme los bancos tuvieron mayor influencia en las empresas, se requirió la elaboración de estados financieros, en los cuales las empresas anotaban los resultados obtenidos durante los ejercicios anteriores; en sus inicios, los bancos aceptaban los resultados que emitían las empresas siempre y cuando estos resultados fueran elaborados por un profesional de la contabilidad. Sin embargo, como

consecuencia del propio crecimiento de las actividades empresariales, se hizo necesario que el reporte de los resultados de una empresa también fuera avalado por un profesional independiente, a quien se le encargaba que comprobara y dictaminara sobre la veracidad y confiabilidad de los resultados presentados por los administradores de la empresa. Así nació formalmente la actividad del auditor.

2.2.3 Clasificación de los tipos de auditoría

Existe una amplia gama de servicios de auditoría que pueden ser prestados, a modo de ejemplo se presenta una breve clasificación con el fin de identificar los posibles criterios, características y especificaciones de esta disciplina profesional:

2.2.3.1 Por su lugar de aplicación

- Auditoría externa
- Auditoría interna

2.2.3.2 Por su área de aplicación

- Auditoría financiera
- Auditoría administrativa
- Auditoría operacional
- Auditoría gubernamental
- Auditoría de sistemas

2.2.3.3 En áreas específicas

- Auditoría fiscal
- Auditoría laboral
- Auditoría ambiental

2.3 Auditoría financiera

“El objetivo de una auditoría de estados financieros es facilitar al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable”. (3:111)

Inicialmente llamada auditoría contable, en realidad fue el primer tipo de auditoría que existió en el ámbito comercial; en este tipo de auditoría la principal actividad del auditor consiste en revisar la correcta y oportuna aplicación de los registros contables y operaciones financieras de las empresas, con el propósito de comprobar que la emisión de los resultados financieros de un ejercicio fiscal cumpla con los principios contables que regulan las actividades del Contador Público y Auditor y así poder emitir una opinión sobre sus resultados financieros.

2.3.1 Beneficios de la auditoría financiera

Uno de los beneficios de la auditoría es servir como una guía para las decisiones futuras de la Administración respecto a asuntos financieros, tales como pronósticos, control, análisis e información.

Además, una auditoría de estados financieros representa el mejoramiento de la actuación; es decir, una auditoría no debe entenderse tan sólo como un

resumen de lo acontecido en el pasado, sino que debe servir como base para orientar a la administración en el conocimiento y mejoramiento de la posición financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de el negocio.

2.3.2 Etapas de la auditoría financiera

El trabajo de una auditoría financiera puede efectuarse en tres etapas esenciales que son: Planeación, ejecución y conclusión.

2.3.2.1 Planificación de la auditoría

Esta fase implica establecer la estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría, para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo; además ayuda a asegurar que se dedique la atención apropiada en áreas importantes, que se identifiquen los potenciales problemas y se resuelvan oportunamente, así como que el trabajo de auditoría se organice y administre de manera apropiada para que se desempeñe de forma efectiva y eficiente.

2.3.2.2 Ejecución de la auditoría

Concluida la etapa de planificación, se procede a ejecutar o desempeñar los procedimientos de auditoría que han sido planeados a nivel de aseveración para cada clase de transacciones de importancia relativa, saldos de cuenta y revelación, así como las pruebas de cumplimiento, que permita obtener evidencia suficiente y apropiada para poder llegar a conclusiones razonables en base a las cuales se pueda emitir una opinión de auditoría.

2.3.2.3 Conclusión de la auditoría

En esta fase se analizan los resultados consecuentes de los procedimientos de auditoría, que se reflejan a través de la documentación respectiva.

Estas tres fases se abordarán de una manera más extensa en el Capítulo IV de la presente tesis.

2.3.3 Normas internacionales de auditoría

En Guatemala las normas de auditoría que un Contador Público y Auditor podía utilizar para examinar los estados financieros de los períodos hasta el 31 de diciembre de 2007, eran las que habían sido emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA); sin embargo, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG), consideró la necesidad de tener un alto nivel en la actuación del auditor, por lo que para lograr ese fin, estableció que deben utilizarse normas de alta calidad y de aceptación mundial. En ese sentido dicho Colegio adoptó con carácter obligatorio a partir de las auditorías que se practiquen para el ejercicio contable 2008 y subsiguientes, las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB) .

Estas normas son:

Número	Título del documento
200	Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

- 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.
- 220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros.
- 230 Documentación de auditoría.
- 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.
- 250 Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.
- 260 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
- 265 Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.
- 300 Planificación de la auditoría de estados financieros.
- 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
- 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
- 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
- 402 Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.
- 450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.
- 500 Evidencia de auditoría.
- 501 Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para

- determinadas áreas.
- 505 Confirmaciones externas.
- 510 Encargos iniciales de auditoría – Saldo de apertura.
- 520 Procedimientos analíticos.
- 530 Muestreo de auditoría.
- 540 Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.
- 550 Partes vinculadas.
- 560 Hechos posteriores al cierre.
- 570 Empresa en funcionamiento.
- 580 Manifestaciones escritas.
- 600 Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).
- 610 Utilización del trabajo de los auditores internos.
- 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor.
- 700 Formación de una opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
- 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.
- 706 Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.

- 710 Información comparativa – Cifras correspondientes de períodos anteriores y estados financieros comparativos.
- 720 Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.
- 800 Consideraciones especiales – Auditorias de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
- 805 Consideraciones especiales – Auditorias de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.
- 810 Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.

CAPÍTULO III

INFORMACIÓN FINANCIERA DEL COMPONENTE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

3.1 Estados financieros

“Son el medio de comunicación principal acerca de la situación financiera de la empresa a terceras personas o a los interesados en el rendimiento de sus inversiones. Estos estados proporcionan un parámetro dentro del cual se desarrollan las operaciones de la empresa y sirve como punto de partida para el diagnóstico financiero y las medidas a adoptar por la gerencia”. (13:380)

El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar decisiones operativas, económicas y de negocios.

3.1.1 Información financiera

La información financiera es la herramienta principal en toda empresa, ya que proporciona la información necesaria acerca de la posición financiera, los resultados de sus operaciones, los cambios en su situación a una fecha o un período determinado basados en la Normas Internacionales de Información Financiera, así como en las leyes, normas y reglas que rigen a la entidad, entendiendo que deben de ser útiles, confiables y que muestren los elementos de juicio pertinentes para tomar decisiones que ayuden a que la empresa siga funcionando, creciendo y sea cada vez más rentable.

3.1.2 Marco de referencia para la preparación de los estados financieros

Dependiendo de los propósitos para los cuales se preparan los estados financieros y la región en donde se ubican las empresas, así es como los propietarios de las mismas optarán por los principios y normas que utilizarán, éstos podrían ser Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, disposiciones definidas por las autoridades tributarias, entre otros. Hoy en día existe la tendencia de estandarizar la forma de presentación de los estados financieros a nivel mundial, derivado de esto el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG), adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera para preparar los estados financieros de los períodos contables a partir del 1 de enero de 2008 en forma optativa y obligatoria en enero de 2009.

Según se establece en el apartado de las definiciones en la Norma Internacional de Contabilidad número 1, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), son las Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden:

- Las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Las Normas Internacionales de Contabilidad.
- Las Interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o el antiguo Comité de Interpretaciones (SIC).

3.1.3 Componentes de los estados financieros

“Un juego completo de estados financieros comprende:

- Un estado de situación financiera.

- Un estado del resultado integral.
- Un estado de cambios en el patrimonio.
- Un estado de flujos de efectivo.
- Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa”. (11:791)

Los estados financieros muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les ha confiado y para cumplir con este objetivo los estados financieros suministrarán información acerca de los elementos de la entidad descritos anteriormente.

3.1.4 Información a presentar en el estado de situación financiera

El Balance de situación está conformado por componentes, los que también se les conoce como rubros. Como mínimo, Según NIC 1 el estado de situación financiera deberá incluir partidas que presenten los siguientes importes:

- Propiedades, planta y equipo.
- Propiedades de inversión.
- Activos intangibles.
- Activos financieros (excluidos los mencionados en inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación, deudores comerciales y otras cuentas por cobrar; efectivo y equivalentes al efectivo).
- Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación.

- Activos biológicos.
- Inventarios.
- Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar.
- Efectivo y equivalentes al efectivo.
- El total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos de activos para su disposición, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas.
- Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar.
- Provisiones.
- Pasivos financieros (excluyendo los importes mencionados en acreedores comerciales y otras cuentas por pagar, y en provisiones).
- Pasivos y activos por impuestos corrientes, según se define en la NIC 12 Impuesto a las ganancias.
- Pasivos y activos por impuestos diferidos, según se define en la NIC 12.
- Participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio.
- Capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora.

A modo de ejemplo se presenta la estructura de un estado de situación financiera o balance:

Farmacéutica de Centro América, S. A.

Balance

Al 31 de diciembre de 2010 y 2009

Cifras expresadas en Quetzales

ACTIVOS		2010	2009
Activos no corrientes			
Propiedades, planta y equipo	(Nota x)	xxxx	xxxx
Inversiones en bonos		xxxx	xxxx
Activo corriente			
Inventarios	(Nota x)	xxxx	xxxx
Cuentas por cobrar		xxxx	xxxx
Caja y bancos		xxxx	xxxx
	Total activos	xxxx	xxxx
PATRIMONIO Y PASIVOS			
Patrimonio			
Capital en acciones	(Nota x)	xxxx	xxxx
Ganancias acumuladas		xxxx	xxxx
Resultado del ejercicio		xxxx	xxxx
Pasivo			
Pasivo no corriente			
Hipotecas		xxxx	xxxx
Pasivo corriente			
Proveedores	(Nota x)	xxxx	xxxx
Préstamos corto plazo		xxxx	xxxx
	Total patrimonio y pasivos	xxxx	xxxx

3.2 Componente de propiedades, planta y equipo

3.2.1 Definición

Las propiedades, planta y equipo: “Son los activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, y se esperan usar durante más de un período económico”. (11:1016)

En este grupo se incluyen las adquisiciones de bienes físicos que se utilizarán en la producción de bienes y servicios generalmente en un período mayor a un año y su costo se recuperará a través de los ingresos por la realización de los artículos o productos manufacturados, o bien de los servicios prestados.

3.2.2 NIC 16, propiedades, planta y equipo

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan reconocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros, los cargos por depreciación y las pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

Los elementos de propiedades, planta y equipo se reconocerán como activos cuando:

- Sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos derivados del mismo.
- El costo del bien pueda determinarse con suficiente fiabilidad.

El reconocimiento inicial de un activo ha de realizarse atendiendo al costo y en la medición posterior a la adquisición la norma permite elegir entre el método del costo o el método de revalorización. En los estados financieros las propiedades, planta y equipo se clasificarán como activos no corrientes, además deberá revelarse la siguiente información:

- Las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto.
- Los métodos de depreciación utilizados.
- Las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados.
- El importe en libros bruto y la depreciación acumulada tanto al principio como al final de cada periodo.
- La conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo mostrando:
 - Las inversiones o adiciones realizadas.
 - Los activos clasificados como mantenidos para la venta.
 - Las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios.
 - Los incrementos o disminuciones resultantes de las revaluaciones.
 - Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo.
 - Las pérdidas por deterioro que se hayan revertido.
 - La depreciación.
 - Las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros.
 - Otros movimientos.

A continuación se presenta el modelo de una sumaria de propiedades, planta y equipo:

Farmacéutica de Centro América, S. A.

Propiedades, planta y equipo

Sumaria

Al 31-12-10

	PT	D	
Preparado por	MY	10/05/11	
Revisado por	CM	12/05/11	

DESCRIPCIÓN	REF.	SALDO INICIO	ADICIONES	RETIROS	SALDO SEGÚN CONTABILIDAD	AJUSTES Y RECLASIFICACIONES		SALDO SEGÚN AUDITORÍA
						DEBE	HABER	
Edificios	D-8	200€	-	-	200	-	-	200
Depreciación Acumulada	D-9	50	-	-	50	-	-	50
		150	-	-	150			150
Maquinaria	D-6	150	50μ	-	200	-	-	200
Depreciación Acumulada	D-9	30	10	-	40	-	-	40
		120	40	-	160	-	-	160
SUMAN		270	40	-	310	-	-	310

€ Cotejado licencia de construcción.

μ Cotejado facturas de compra.

Conclusión:

En nuestra opinión las cifras presentadas en la sumaria de propiedades, planta y equipo, son razonables de acuerdo con NIIF'S.

Juárez Yoc & Asociados, S.C

El párrafo 74 de la norma establece que también deberá revelarse en los estados financieros:

- Las existencias y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones.
- El importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros, en los casos de elementos de propiedades, planta y equipo en curso de construcción.
- El importe de los compromisos de adquisición de propiedades, planta y equipo.
- Si no se ha revelado de forma separada en la cuenta de resultados, el importe de las compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado del periodo por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiere deteriorado, perdido o retirado.

Ejemplo de una nota a los estados financieros:

Nota 8. Propiedades, planta y equipo:

Todos los bienes incluidos en esta cuenta se registrarán al costo histórico o valor de adquisición, tanto las reparaciones como el mantenimiento normal que no mejoren los activos o alarguen el tiempo de vida útil se cargarán a los resultados del período en el cual ocurran.

La depreciación se calculará utilizando el método de línea recta con base en los porcentajes que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Según las políticas de la farmacéutica la vida útil estimada para cada bien es:

Maquinaria – 7 años, Vehículos – 5 años, Edificios – 40 años, Herramientas – 20 años, Mobiliario y equipo – 5 años.

3.2.3 Definición del costo

“Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorará por su costo”. (11:1018)

Costo: “Es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF”. (11:1016)

Según el párrafo anterior se puede decir que el costo de un activo se mide por el valor en dinero de los bienes dados a cambio al adquirir el activo. Aplicado a las adquisiciones de propiedades, planta y equipo, el costo comprende todos los desembolsos hechos para adquirir el bien y ponerlo en el lugar y condiciones de uso para las actividades de operación del negocio. Es decir, el costo de la maquinaria incluye el costo de fletes y de instalación, además de su precio de factura.

Ejemplo del registro de un bien al costo:

El día de hoy se compró una máquina para destilar agua con un costo de Q. 300,000.00 a la empresa Maquinaria Industria, S.A. de México, por gastos de transporte fueron cancelados Q. 25,000.00; además el pago de los honorarios del técnico por la instalación de la máquina que ascendió a Q. 15,000.00. El registro correspondiente es:

P # X	15/05/XX	Debe	Haber
Maquinaria		Q. 340,000.00	
	Banco Promotor, S. A.		Q. 340,000.00
Compra de una máquina para destilar agua, según factura # 456 de Maquinaria Industrial, S.A.		Q. 340,000.00	Q. 340,000.00

3.2.3.1 Qué incluye el costo de propiedades, planta y equipo

El costo de propiedades, planta y equipo puede ser medido dependiendo de la forma en que dicho bien se adquirió. A continuación se describe que incluye el costo de un activo cuando se origina por una compra, por fabricación del mismo por la entidad, o por cambio o permuta con otro activo:

- En la compra efectuada por la entidad

El costo de los elementos de propiedades planta y equipo comprende su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.

Todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia, ejemplo de ello pueden ser los costos de entrega inicial, costos de instalación y montaje, honorarios profesionales, entre otros.

Cuando en la adquisición de activos se gestionó financiamiento en una institución bancaria financiera, los costos por concepto de intereses podrán ser capitalizados siempre que cumplan con la condición de ser directamente

atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos; esto según Nic 23 Costos por Préstamos. Los gastos de administración y otros gastos generales no son componentes de los costos de propiedades, planta y equipo, a menos que específicamente se relacionen con la adquisición de un activo o sean necesarios para llevarlo a su condición operativa.

- Activos construidos por la entidad

El costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios de un elemento de propiedades, planta y equipo que se obtuvo a través de una compra.

- En el intercambio de activos

Un activo puede ser intercambiado por un activo de naturaleza distinta o por uno de naturaleza similar. En estos casos el costo de dicho elemento se medirá por su valor razonable, a menos que la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido o del activo entregado.

3.2.3.2 Mejoras en propiedades, planta y equipo

Normalmente, es difícil determinar si los gastos posteriores relacionados con propiedades, planta y equipo, representan mejoras a sumar a su valor histórico o reparaciones a cargar en los resultados del período.

En el párrafo 12 de NIC 16 se establece que la entidad no reconocerá en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, los costos derivados del mantenimiento diario. Solamente los gastos que aumenten los beneficios futuros del activo; es decir, que se pueden cargar a su valor en libros los gastos que permitan:

- Prolongación de la vida útil estimada del activo.
- Aumento en su capacidad de producción.
- Mejoría sustancial en la calidad de la producción.
- Reducción de los costos operativos, previamente estimados.

Ejemplo de una mejora en propiedades, planta y equipo:

Al inicio de este año se cambiaron los moldes de la máquina empacadora de pastillas de presentación de 10 unidades por otros de 16 unidades, con el fin de aumentar la producción y cambio en la presentación del blíster de vitaminas, el costo por la compra de dichos moldes fue por Q. 50,000.00, a Máquinas y Repuestos del Sur, S.A. según factura 957. Es política de la empresa capitalizar las reparaciones que prolongan la vida útil de los bienes, mayores o iguales a Q. 25,000.00.

P # X	15/7/XX	Debe	Haber
Maquinaria		Q. 50,000.00	
	Caja y Bancos		Q. 50,000.00
Registro de la compra de moldes para la máquina empacadora, según factura 957.		Q. 50,000.00	Q. 50,000.00

3.2.3.3 Retiro de propiedades, planta y equipo

El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:

- Cuando la entidad lo considere necesario, o
- Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

La pérdida o ganancia que resulte al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del período cuando la partida sea dada de baja en cuentas. Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.

Ejemplo: La Junta Directiva de la farmacéutica decidió vender dos escritorios ejecutivos por valor de Q. 550.00 cada uno, fueron comprados hace dos años por un valor de Q. 800.00 cada uno, con una vida útil de 5 años y un valor residual de Q. 50.00 cada uno. El registro de la partida correspondiente es:

Cálculos:

Costo histórico	Q. 1,600.00
(-) valor residual	Q. 100.00
Importe depreciable	Q. 1,500.00
Vida útil	5 años
Depreciación anual	Q. 300.00
Depreciación acumulada	Q. 600.00
Valor en libros	Q. 1,000.00
Valor razonable	Q. 1,100.00

P # X	23/9/XX	Debe	Haber
Caja y Bancos		Q. 1,100.00	
Depreciación acumulada		Q. 600.00	
Mobiliario y equipo			Q. 1,600.00
Ganancia por venta de activos			Q. 100.00
Registro de la venta de dos escritorios ejecutivos.		Q. 1,700.00	Q. 1,700.00

3.2.4 Revaluación

Con el método de revaluación el activo se mide por el importe revalorizado, que es su valor razonable o valor de mercado en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido.

Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad (cada año, tres o cinco), para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa. Para determinar el valor razonable de los terrenos y edificios se necesita el informe realizado por tasadores cualificados profesionalmente. Sin embargo para establecer el valor de mercado de los elementos de planta y equipo solamente se necesita contar con una cotización de un mercado abierto.

La norma indica que si se revalúa un determinado elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos. Por ejemplo si una empresa tiene tractores, camiones, automóviles y motocicletas, y desea revaluar los camiones de acuerdo con NIC 16, deberán ser considerados todos los vehículos y no solamente uno de

ellos. Igualmente en los edificios, si posee más de uno, al momento de realizar una reevaluación lo tendrá que hacer por todos.

Los incrementos por una revaluación se abonan directamente a una cuenta llamada superávit por revaluación dentro del patrimonio neto, las disminuciones se cargarán directamente al patrimonio neto contra el superávit por revaluación reconocido previamente en relación con el mismo activo. Según la Ley del Impuesto Sobre la Renta debe pagarse un 10% sobre el total del activo a reevaluar.

Ejemplo:

La farmacéutica cuenta con una máquina empacadora con un costo de Q. 100,000.00, con una vida útil de 4 años, de los cuales van transcurridos dos, se decidió reevaluarla el primer día del tercer año por Q. 100,000.00 más.

Cálculos:

Costo histórico	Q. 100,000.00
Vida útil	4 años
Depreciación anual	Q. 25,000.00
Depreciación acumulada	Q. 50,000.00
Valor de la revaluación	Q. 100,000.00

Año 1	P # X	05/01/XX	Debe	Haber
		Maquinaria	Q. 100,000.00	
		Banco		Q. 100,000.00
		Registro de la compra	Q. 100,000.00	Q. 100,000.00

	P # X	Fecha	Debe	Haber
		31/12/XX		
			Depreciación gasto	Q. 25,000.00
			Depreciación acumulada	Q. 25,000.00
			Registro de la depreciación.	Q. 25,000.00
Año 2	P # X	31/12/XX		
			Depreciación gasto	Q. 25,000.00
			Depreciación acumulada	Q. 25,000.00
			Registro de la depreciación.	Q. 25,000.00
Año 3	P # X	01/01/XX		
			Maquinaria revaluada	Q. 100,000.00
			Superávit por revaluación	Q. 100,000.00
			Registro de la revaluación.	Q. 100,000.00
	P # X	01/01/XX		
			Impuesto por revaluación	Q. 10,000.00
			Banco	Q. 10,000.00
			Registro del pago del impuesto.	Q. 10,000.00
	P # X	31/12/XX		
			Depreciación gasto	Q. 25,000.00
			Depreciación acumulada	Q. 25,000.00
			Registro de la depreciación.	Q. 25,000.00
	P # X	31/12/XX		
			Superávit por revaluación	Q. 50,000.00
			Deprec. Acum. revaluación	Q. 50,000.00
			Registro de la depreciación de la maquinaria revaluada.	Q. 50,000.00
				Q. 50,000.00

Las últimas dos partidas se repiten para el año 4.

3.2.5 Depreciación

La depreciación tiene un efecto significativo al determinar y presentar la situación financiera y los resultados de operación de las entidades. Según la NIC 16 la depreciación “es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil”. (11:1016)

“Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido menos su valor residual. Valor residual es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil”. (11:1016)

3.2.5.1 Vida útil de propiedades, planta y equipo

Vida útil es el período durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la entidad, o bien el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo.

La estimación de la vida útil de un activo o grupo de activos depreciables es cuestión de criterio, generalmente basado en experiencia con activos de tipo semejante. Para determinar la vida útil de un elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta los factores siguientes:

- La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espera del mismo.

- El desgaste físico esperado. Dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, mayor utilización en meses claves de venta del producto, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.
- La obsolescencia técnica o comercial. Procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.
- Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

3.2.5.2 Métodos de depreciación

Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil, NIC 16 en el párrafo 62 hace referencia a tres métodos de depreciación que son:

- Método de depreciación lineal

Dará lugar a un cargo constante a lo largo de toda la vida del activo, siempre que su valor residual no cambie, a este método también se le conoce como método de línea recta. Ejemplo: La farmacéutica adquirió una máquina en el año 1 por Q. 5,000.00 con valor residual de Q. 500.00 y una vida útil de 5 años.

Cálculos:

Costo histórico	Q. 5,000.00
(-) Valor residual	Q. 500.00
Monto a depreciar	Q. 4,500.00
/ Vida útil	5 años

Depreciación anual Q. 900.00

P # X	01/01/XX	Debe	Haber
	Maquinaria	Q. 5,000.00	
	Banco del Norte		Q. 5,000.00
	Registro de la compra de una máquina según factura No. 2345.	Q. 5,000.00	Q. 5,000.00

P # X	31/12/XX	Debe	Haber
	Depreciación Maquinaria gasto	Q. 900.00	
	Deprec. Acum. Maquinaria		Q. 900.00
	Registro de la depreciación de la maquinaria por el método de línea recta para el año 1.	Q. 900.00	Q. 900.00

- Método decreciente

Producirá cargos que van disminuyendo a lo largo de la vida útil del activo. Al inicio de la vida útil tiene un cargo más alto que va descendiendo conforme el tiempo avanza, al final del período de la vida útil la depreciación es más baja y se compensa con los gastos por reparaciones, también se le conoce como el método de números dígitos o depreciación acelerada.

Ejemplo: La farmacéutica adquirió una maquina en el año 1 por Q. 5,000.00 con valor residual de Q. 500.00 y una vida útil de 5 años.

Cálculos:

Costo histórico	Q. 5,000.00
(-) Valor residual	Q. 500.00
Monto a depreciar	Q. 4,500.00
Vida útil	5 años

Cálculo de los porcentajes:

1	5/15	33%
2	4/15	27%
3	3/15	20%
4	2/15	13%
5	1/15	7%
15		100%

Cálculo de la depreciación para cada año:

$Q. 4500.00 * 33\% = Q. 1,485.00$
$Q. 4500.00 * 27\% = Q. 1,215.00$
$Q. 4500.00 * 20\% = Q. 900.00$
$Q. 4500.00 * 13\% = Q. 585.00$
$Q. 4500.00 * 7\% = Q. 315.00$
= Q. 4,500.00

P # X	31/12/XX	Debe	Haber
Depreciación maquinaria gasto		Q. 1,485.00	
Depreciación acumulada maquinaria			Q. 1,485.00
Registro de la depreciación de la maquinaria por el método decreciente, para el primer año.		Q. 1,485.00	Q. 1,485.00

- Método de unidades producidas

Dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada del activo. Se determina un factor en función al total esperado a producir.

Ejemplo: La farmacéutica adquirió una máquina en el año 1 por Q. 5,000.00 con valor residual de Q. 500.00 y una vida útil de 5 años; tiene la capacidad de producir 10,000 unidades de las cuales se han producido 1,800 en el primer año.

Cálculo:

Costo histórico	Q. 5,000.00
(-)Valor residual	Q. 500.00
Monto a depreciar	Q. 4,500.00
(/)Capacidad de producción	10,000 unidades
(=)Factor de depreciación	Q. 0.45
(1,800 * Q. 0.45 = Q. 810.00)	

P # X	31/2/XX	Debe	Haber
Depreciación maquinaria gasto		Q. 810.00	
Depreciación acumulada maquinaria			Q. 810.00
Registro de la depreciación de la maquinaria por el método de unidades producidas para el primer año.		Q. 810.00	Q. 810.00

Cualquiera que sea el método de depreciación elegido, es necesario su uso consistente, independientemente del nivel de rentabilidad de la entidad y de consideraciones fiscales, para proporcionar comparabilidad en los resultados de las operaciones de la entidad de un período a otro.

3.2.6 Normas relacionadas con propiedades, planta y equipo

3.2.6.1 Arrendamientos (NIC 17)

Si dentro de la farmacéutica se tienen propiedades, planta y equipo adquiridos mediante arrendamiento financiero será necesario aplicar esta norma, de ahí su importancia.

NIC 17 establece las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos. Describe dos tipos de arrendamientos que son:

- Arrendamiento operativo

Es un contrato mediante el cual se traslada un bien a cambio de una renta, al finalizar el plazo debe devolverse el bien en las mismas condiciones en que fue recibido. La norma indica que deben revelarse las condiciones del contrato en

una nota a los estados financieros. Es el único arrendamiento aceptado por la ley del Impuesto Sobre la Renta.

- Arrendamiento financiero

Es un contrato mediante el cual se traslada un bien a cambio de una renta, al finalizar el plazo del mismo, el arrendatario puede ejercer la opción de compra. El arrendatario es quien usa el bien y el arrendador es la persona que lo entrega.

En este tipo de arrendamiento se emiten tantas facturas como pagos haga el arrendatario y el concepto de la factura es por arrendamiento, la última factura es por la venta y generalmente es por el valor residual.

- Contabilización:

- Arrendatario o quien usa el bien

Registro del activo (por las cuotas a pagar), pasivo (por las cuotas no pagadas), y depreciación (en base a la vida útil). Los intereses van como gasto financiero.

- Arrendador o quien lo entrega

Registro de la venta, cuentas por cobrar, el costo y se rebaja el inventario.

Ejemplo:

La farmacéutica adquirió una máquina industrial para empaque bajo el sistema leasing, mediante tres pagos anuales de Q. 350,000.00 cada uno, y la opción de compra se ejercerá por Q. 20,000.00 adicionales; la vida útil es de cinco años y el costo para el arrendador es del 40%.

Cálculo:

Costo histórico	Q. 1,070,000.00
Vida útil	5 años
Depreciación anual	Q. 214,000.00

A continuación se contabiliza financieramente desde el punto de vista del arrendatario:

Año 1	P # X	01/01/XX	Debe	Haber
		Maquinaria	Q. 1,070,000.00	
		Cuentas por pagar		Q. 720,000.00
		Bancos		Q. 350,000.00
		Registro del primer pago realizado por la compra y del saldo pendiente.	Q. 1,070,000.00	Q. 1,070,000.00
	P # X	31/12/XX		
		Depreciación maquinaria	Q. 214,000.00	
		Depreciación acumulada		Q. 214,000.00
		Registro de la depreciación por el primer año.	Q. 214,000.00	Q. 214,000.00
Año 2	P # X	01/01/XX		
		Cuentas por pagar	Q. 350,000.00	
		Bancos		Q. 350,000.00
		Registro del segundo pago por la maquinaria.	Q. 350,000.00	Q. 350,000.00

	P # X	31/12/XX		
	Depreciación maquinaria		Q. 214,000.00	
	Depreciación acumulada			Q. 214,000.00
	Registro de la depreciación por el segundo año.		Q. 214,000.00	Q. 214,000.00
Año 3	P # X	01/01/XX		
	Cuentas por pagar		Q. 370,000.00	
	Bancos			Q. 370,000.00
	Registro del tercer pago por la maquinaria.		Q. 370,000.00	Q. 370,000.00
	P # X	31/12/XX		
	Depreciación maquinaria		Q. 214,000.00	
	Depreciación acumulada			Q. 214,000.00
	Registro de la depreciación por el tercer año.		Q. 214,000.00	Q. 214,000.00
Año 4	P # X	31/12/XX		
	Depreciación maquinaria		Q. 214,000.00	
	Depreciación acumulada			Q. 214,000.00
	Registro de la depreciación por el cuarto año.		Q. 214,000.00	Q. 214,000.00
Año 5	P # X	31/12/XX		
	Depreciación maquinaria		Q. 214,000.00	
	Depreciación acumulada			Q. 214,000.00
	Registro de la depreciación por el quinto año.		Q. 214,000.00	Q. 214,000.00

3.2.6.2 Propiedades de inversión (NIC 40)

Cuando la empresa farmacéutica o cualquier otra empresa adquieran propiedades o inmuebles para dar en arrendamiento, ya sea financiero u operativo deberá aplicar ésta norma.

Las propiedades de inversión son bienes inmuebles que se adquirieron con el propósito de arrendarlos, no para usarlos o venderlos. Estos bienes pueden ser: Centros comerciales, complejos de oficinas, complejos de apartamentos, terrenos, entre otros. La contabilización al inicio debe ser al costo histórico y posteriormente la norma establece en el párrafo 32A dos opciones para valuación:

- Costo histórico
- Valor razonable

El valor razonable de las propiedades de inversión es el precio al que podría ser intercambiada, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

La norma recomienda a las entidades, pero no les obliga, a determinar el valor razonable de sus propiedades de inversión a partir de una tasación practicada por un experto independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y en el tipo de propiedad de inversión que está siendo medido.

La mejor evidencia de un valor razonable se obtiene, normalmente, de los precios actuales en un mercado activo para propiedades similares. Las pérdidas o ganancias resultantes del retiro o disposición, o cambio en el valor razonable de las propiedades de inversión se reconocerán en el resultado del periodo en que surjan.

Ejemplo: La empresa cuenta con un edificio cuyo valor en libros es de Q. 50,000.00, después de cotizarlo en un mercado activo se establece que su valor razonable es de Q. 75,000.00 por lo que se decide actualizar los registros contables:

P # x	25/04/XX	Debe	Haber
Edificio		Q. 25,000.00	
Ganancia por valor razonable			Q. 25,000.00
Registro del incremento en el valor del edificio.		Q. 25,000.00	Q. 25,000.00

Con el transcurso de los meses se logra establecer que el edificio perdió valor por Q. 35,000.00, pues la zona en la cual se localiza se esta hundiendo derivado a la falta de mantenimiento de los pozos recolectores por parte de la municipalidad, por lo que se deben actualizar los registros contables:

P # x	28/11/XX	Debe	Haber
Gasto por valor razonable		Q. 35,000.00	
Edificio			Q. 35,000.00
Registro de la pérdida en el valor del edificio.		Q. 35,000.00	Q. 35,000.00

3.2.6.3 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas (NIIF 5)

Si la empresa farmacéutica decide que un componente de planta y equipo ya no es rentable o necesario en la elaboración de productos, y que su importe en libros solamente se recuperará por medio de una venta, deberá seguir el tratamiento que NIIF 5 establece.

Los activos mantenidos para la venta son los activos disponibles para su venta inmediata, con alta probabilidad de que se vendan en un plazo no mayor de un año. Estos activos se miden al importe en libros o al valor razonable menos los gastos de venta, el menor de los dos; se presentan por separado en el balance de situación y no se deprecian, sino que se deterioran. Si por alguna razón los activos no se venden, la norma permite su traslado nuevamente a la cuenta o rubro de propiedades, planta y equipo.

Dentro de operaciones discontinuadas se debe incluir toda operación que surja por la cancelación en la producción o venta de un producto, debiendo registrarlo como un gasto del período.

Ejemplo: La Junta Directiva acordó vender en los dos primeros meses del próximo año, dos camiones de reparto por un valor de Q. 2,750.00 cada uno, cuando falta un año para que concluyan los 5 años de vida útil; el costo de esos vehículos fue de Q. 20,000.00 en conjunto; con valor residual de Q. 500.00 cada uno, decidieron proyectar gastos de venta por Q. 400.00.

Cálculos:

Costo histórico	Q. 20,000.00
(-) Valor residual	Q. 1,000.00
= Importe depreciable	Q. 19,000.00
(/) Vida útil	5 años

Depreciación anual	Q. 3,800.00
Depreciación acumulada	Q. 15,200.00
(20,000.00 – 15,200.00)	
Valor presente o en libros:	Q. 4,800.00
Valor razonable	Q. 5,500.00
(-) Gastos de venta	Q. 400.00
(=) Monto a recibir	Q. 5,100.00

Cuando la venta se realice habrá una ganancia de **Q. 300.00**

P # X	25/11/XX	Debe	Haber
	Activo no corriente mantenido para la venta		
	Vehículos	Q. 4,800.00	
	Depreciación acumulada vehículos	Q. 15,200.00	
	Propiedades Planta y Equipo		
	Vehículos		Q. 20,000.00
	Registro del traslado de dos camiones de reparto al rubro de mantenido para la venta.	Q. 20,000.00	Q. 20,000.00
P # X	25/03/XX		
	Caja y bancos	Q. 5,100.00	
	Activo no corriente mantenido para la venta		
	Vehículos		Q. 4,800.00
	Ganancia en venta de activos		Q. 300.00
	Registro de la venta de dos camiones de reparto.	Q. 5,100.00	Q. 5,100.00

Cuando la oferta de compra es menor al valor en libros, se procede de la siguiente manera: Se cuenta con una máquina para el envasado del producto con un costo de Q. 11,000.00, una vida útil de cuatro años, de los cuales van transcurridos dos, se le estimo como valor residual Q. 1,000.00. Con motivo de mejorar el equipo con que se cuenta, la farmacéutica ha decidido venderla y la oferta de compra es de Q. 1,800.00.

Cálculos:

Costo histórico	Q. 11,000.00	
(-) Valor residual	Q. 1,000.00	
= Importe depreciable	Q. 10,000.00	
Vida útil	4 años	
Depreciación anual	Q. 2,500.00	
Depreciación acumulada	Q. 5,000.00	
Valor presente o en libros:	Q. 6,000.00	(11,000 – 5,000)
Valor razonable	Q. 1,800.00	
Deterioro del valor	Q. 4,200.00	

P#X	25/11/XX	Debe	Haber
Activo no corriente mantenido para la venta - Maquinaria		Q. 1,800.00	
Depreciación acumulada maquinaria		Q. 5,000.00	
Gasto por deterioro		Q. 4,200.00	
Maquinaria			Q. 11,000.00
Traslado de una máquina al rubro de activo no corriente por futura venta.		Q. 11,000.00	Q. 11,000.00

3.2.6.4 Deterioro del valor de los activos fijos (NIC 36)

El objetivo de esta Norma consiste en establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Si este fuera el caso el activo se presentaría como deteriorado, la norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo.

Para poder entender de mejor manera a que se refiere el deterioro del valor de los activos, hay que conocer las siguientes definiciones:

- Valor de uso: Es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.
- Importe en libros: Es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas las depreciaciones acumuladas y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.
- Valor razonable menos los costos de ventas: Es el importe que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición.
- Pérdida por deterioro del valor: Es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.
- Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo: Es el mayor entre el valor razonable y su valor en uso.

Fuentes de información

La norma menciona dos fuentes por medio de las cuales se puede evaluar si se presentan problemas por deterioro del valor de un activo:

- Fuentes externas de información

Se da cuando en el transcurso del periodo el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más de lo que se podría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal. Si durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta ópera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.

También cuando dentro del periodo las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable de forma significativa.

- Fuentes internas de información

Cuando se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo, o de informes internos que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser diferente al esperado.

Si durante el periodo han tenido lugar cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, o se cuente con planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor:

Las empresas deben evaluar al final de cada período sobre el que informa, si existe algún indicio de deterioro de valor de sus activos. Si se presentara éste problema la empresa deberá estimar el importe recuperable del activo en cuestión.

La pérdida por deterioro para los activos registrados al costo debe ser reconocida inmediatamente como un gasto en el estado de resultados, a menos que el activo en cuestión se contabilice por su valor revaluado, la pérdida por deterioro debe tratarse como una disminución del superávit por revaluación.

Ejemplo:

Debido a un mal uso por parte de los operadores de la planta, se le provoco deterioro a una parte de las maquinas industriales que se utiliza en el proceso de elaboración de vitaminas, dicho deterioro asciende a Q. 33,000.00. La maquina cuenta con un costo de Q. 150,000.00, una vida útil de 5 años, van transcurridos 2 y al finalizar el segundo año sufre el deterioro.

Cálculos:

Costo histórico	Q. 150,000.00	
Vida útil	5 años	
Depreciación anual	Q. 30,000.00	
Depreciación acumulada	Q. 60,000.00	
Valor presente o en libros	Q. 90,000.00	(150,000 – 60,000)

P#X	28/01/XX	Debe	Haber
Otros gastos			
Gasto por deterioro		Q. 33,000.00	
Depreciación acumulada maquinaria			Q. 33,000.00
Registro de la pérdida por el deterioro		Q. 33,000.00	Q. 33,000.00

En el caso de que la maquinaria no estuviera registrada al costo sino por su valor revaluado, la partida quedaría de la siguiente manera:

P#X	28/01/XX	Debe	Haber
Superávit por revaluación		Q. 33,000.00	
Depreciación acumulada maquinaria			Q. 33,000.00
Registro de la pérdida por el deterioro en la maquinaria industrial.		Q. 33,000.00	Q. 33,000.00

Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán en los periodos futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo menos su eventual valor residual de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Ejemplo: Siguiendo con el caso anterior

Cálculos:

Valor presente o en libros:	Q. 90,000.00
Deterioro del valor	Q. 33,000.00
Importe depreciable	Q. 57,000.00
Vida útil restante	3 años
Depreciación anual estimada	Q. 19,000.00

Reversión del deterioro

Cuando éste ocurre dentro del período en el cual se registro el deterioro, solamente se reversa la partida correspondiente.

Ejemplo: Por error el contador registro el deterioro de las maquinas industriales que se utiliza en el proceso de elaboración de vitaminas, por Q. 33,000.00 cuando en realidad era por Q. 30,000.00. Dicho error se descubrió en el mismo año en que ocurrió.

P#X	29/12/XX	Debe	Haber
	Depreciación acumulada maquinaria	Q. 3,000.00	
	Gasto por deterioro		Q. 3,000.00
	Registro de la reversión del deterioro en la maquinaria industrial.	Q. 3,000.00	Q. 3,000.00

NIC 36 en los párrafos 109 a 116 establece las reglas para la reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo reconocida en periodos anteriores.

No se puede llevar el ajuste por la reversión del deterioro de años anteriores a utilidades retenidas por prohibición de NIC 8, donde indica que solo se puede afectar utilidades retenidas por cambio en principios y por error material de años anteriores; siendo el deterioro una estimación contable no cabe dentro de lo descrito anteriormente por la norma. De manera que el registro queda de la siguiente forma:

P#X	27/04/XX	Debe	Haber
Depreciación acumulada		Q.3,000.00	
Producto de ejercicios anteriores			Q.3,000.00
Registro del ingreso por la reversión del deterioro calculado de más, en el año anterior.		Q.3,000.00	Q.3,000.00

CAPÍTULO IV

LINEAMIENTOS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DEL COMPONENTE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

4.1 Planificación de la auditoría del componente propiedades, planta y equipo

Esta fase implica establecer la estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría, para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo; además, ayuda a asegurar que se dedique la atención apropiada en áreas importantes, que se identifiquen los potenciales problemas y se resuelvan oportunamente, así como que el trabajo de auditoría para el componente propiedades, planta y equipo se organice y administre de manera apropiada para que se desempeñe de forma efectiva y eficiente.

La naturaleza y extensión de las actividades de planeación variarán de acuerdo con el tamaño y complejidad del componente de propiedades, planta y equipo con que cuenta la entidad, la experiencia previa del auditor con la entidad y los cambios en circunstancias que ocurran durante el trabajo de auditoría. Esta etapa implica el desarrollo de:

4.1.1 Procedimientos iniciales de auditoría

El propósito de desarrollar estas actividades de forma preliminar es para evaluar si el auditor conserva la independencia y capacidad necesarias para desempeñar el trabajo, si no existen problemas con la integridad de la administración, por lo que se debe:

- Desempeñar procedimientos respecto de la continuación de las relaciones con el cliente y del trabajo específico de auditoría.
- Evaluar el cumplimiento de requisitos éticos, incluyendo la independencia.
- Establecer un entendimiento de los términos del trabajo.

4.1.1.1 Desempeñar procedimientos respecto de la continuación de las relaciones con el cliente

La profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, se ha vuelto muy competitiva, razón por la cual el tomar la decisión de aceptar o rechazar a un cliente nuevo o recurrente es sumamente difícil e incómoda, pero habría que evaluar si este tipo de clientes valen la pena mantenerlos debido a que algunas veces ocasionan más problemas de lo que valen.

El socio del trabajo deberá quedar satisfecho de que se hayan seguido los procedimientos apropiados respecto de la aceptación y continuación de las relaciones de clientes y de trabajos específicos de auditoría y de que las conclusiones alcanzadas al respecto son apropiadas y se han documentado.

Dentro de estos procedimientos se puede mencionar: Investigar y evaluar la posición del cliente en la comunidad empresarial, la estabilidad financiera de la empresa objeto de estudio, cuando el cliente es nuevo y para el caso de los clientes recurrentes, se deberá evaluar la integridad de la administración, ya que la existencia de demandas podría ser un detonante y alerta para el profesional de auditoría, además de ser posible investigar con las firmas que auditaron la empresa antes que nosotros.

4.1.1.2 Evaluar el cumplimiento de requisitos éticos, incluyendo la independencia

En el Capítulo II se mencionan las características del Contador Público y Auditor, los cuales son una serie de requisitos éticos que se deben observar tanto por el supervisor como por el personal a cargo de la ejecución de la auditoría del componente propiedades, planta y equipo. El principal interesado en que estos requisitos sean cumplidos a cabalidad, es el socio del trabajo, el cual se informa por el supervisor y a través de la revisión de papeles de trabajo con respecto a la observancia de los requisitos éticos. Existen firmas de auditores que solamente llaman la atención a los empleados con el envío de un memorando cuando no cumplen sus tareas asignadas en forma adecuada, hasta medidas más extremas como el despido.

Aunque la totalidad de requisitos éticos no se puedan cumplir, existe uno que es esencial e indispensable, la independencia, debido a que es la piedra angular sobre la cual descansa la reputación del Contador Público y Auditor y su opinión. Hay que recordar que el auditor goza de credibilidad, la cual sin independencia, no se conseguiría el objetivo de la auditoría externa. Por lo tanto, el socio de la auditoría debe investigar con respecto a la existencia de personal de auditoría asignado a empresas en las cuales han trabajado con anterioridad y podrían tener algún vínculo emocional, y que la mejor acción a tomar sea eliminar la actividad o el interés que crea la amenaza, o bien retirarse del trabajo de auditoría. Todas estas discusiones y conclusiones deben documentarse.

4.1.1.3 Establecer un entendimiento de los términos del trabajo

Con el objeto de evitar malos entendidos entre el cliente, en este caso la farmacéutica y el auditor o firma de auditores y eliminar la posibilidad del

surgimiento de alguna demanda, se debe redactar una carta compromiso donde se delimiten las responsabilidades entre ambas partes.

“La carta compromiso es un convenio entre el despacho de contadores y el cliente para la realización de la auditoría y servicios relacionados. En ella se especifica si el auditor realiza una auditoría, una revisión o una compilación, además de cualquier otro servicio tal como la elaboración de declaraciones de impuestos o servicios de asesoría a la dirección. En ella también se especifican las restricciones que han de imponerse al trabajo de los auditores, las fechas límite para terminar la auditoría, la ayuda que va a dar el personal del cliente para obtener archivos y documentos, y los programas que se han de preparar. A menudo incluye también un convenio sobre los honorarios.”(1:233)

Según NIA 210 la carta compromiso documenta y confirma la aceptación del nombramiento por parte del auditor, el objetivo y alcance de la auditoría, en este caso un componente específico; el grado de responsabilidades del auditor hacia el cliente y la forma de cualquier informe a presentar. La forma y contenido de las cartas compromiso de auditoría pueden variar de cliente a cliente, pero generalmente deberán incluir:

- El objetivo de la auditoría.
- Responsabilidad de la administración por los estados financieros.
- El alcance de la auditoría, incluyendo referencia a legislación aplicable, reglamentos o pronunciamientos de organismos profesionales a los cuales se adhiere el auditor.
- La forma de cualquier informe u otra comunicación de resultados del trabajo.
- El hecho de que debido a la naturaleza de las pruebas y a otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes del control

interno, hay un riesgo inevitable de que incluso algunas representaciones erróneas de importancia relativa puedan quedar sin descubrir.

- Acceso sin restricción a cualquier registro, documentación y otra información solicitada en conexión con la auditoría.
- Responsabilidad de la administración de establecer y mantener un control interno efectivo.
- El auditor puede también incluir en la carta:
 - Arreglos respecto de la planeación.
 - Expectativas de recibir de la administración una confirmación escrita referente a las representaciones hechas en conexión con la auditoría.
 - Petición del cliente de confirmar los términos del trabajo acusando de recibo de la carta compromiso.
 - Descripción de cualquier otra carta o informe que el auditor espere emitir para el cliente.
 - Bases sobre las que se calculan los honorarios y cualquier arreglo para la facturación.
- Cuando se considere importante, pudieran señalarse los siguientes puntos:
 - Arreglos concernientes a la involucración de auditores internos y algún otro personal del cliente, otros auditores y expertos.
 - Arreglos por hacer con el auditor predecesor si hay uno, en el caso de una auditoría inicial.
 - Cualquier restricción de la responsabilidad del auditor cuando exista tal posibilidad.

- Una referencia a cualquier acuerdo adicional entre el auditor y el cliente.

Ejemplo:

Carta Compromiso

Ciudad de Guatemala, 29 de enero de 2011.

Al Consejo de Administración de
Farmacéutica de Centro América, S.A.

Han solicitado ustedes que auditemos el componente propiedades, planta y equipo de la empresa Farmacéutica de Centro América, S.A., por el período que terminó al 31 de diciembre de 2010. Por medio de esta carta tenemos el gusto de confirmarles nuestra aceptación y nuestro entendimiento de este trabajo. Nuestra auditoría se conducirá con el objetivo de expresar nuestra opinión sobre el componente propiedades, planta y equipo.

Conduciremos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos, que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si el componente propiedades, planta y equipo está libre de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones del componente propiedades, planta y equipo. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa del componente propiedades, planta y equipo, ya sea debida a fraude o a error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable del componente propiedades, planta y equipo 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 evaluar la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general del componente propiedades, planta y equipo.

Debido a la naturaleza de prueba y a otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitantes inherentes de cualquier sistema de contabilidad y de control interno, hay un riesgo inevitable de que puedan quedar sin descubrir incluso algunas representaciones erróneas de importancia relativa.

Al hacer nuestras evaluaciones del riesgo, consideramos el control interno relevante a la preparación de los estados financieros por la entidad para poder 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. Sin embargo, esperamos proporcionarles una carta por separado concerniente a cualquier debilidad de importancia relativa que lleguen a nuestra atención durante la auditoría del componente propiedades, planta y equipo; sobre el diseño o implementación del control interno del mismo.

Les recordamos que es responsabilidad de la administración de la empresa la preparación de estados financieros, que presenten razonablemente la posición financiera, el desempeño financiero de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera. Nuestro dictamen de auditor explicará que la administración es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable y esta responsabilidad incluye:

- Diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación de estados financieros que estén libres de representación errónea ya sea debida a fraude o a error.
- Seleccionar y aplicar políticas contables apropiadas y
- Hacer estimaciones contables apropiadas en las circunstancias.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a la administración confirmación por escrito respecto de las representaciones que nos hagan en conexión con la auditoría. Esperamos la total cooperación de su personal y confiamos en que pondrán a nuestra disposición cualquier registro, documentación y otra información que se les solicite en conexión con nuestra auditoría.

Nuestros honorarios están en función a hora hombre invertidas, capacidad y experiencia de los miembros del grupo profesional, los hemos estimado en Q. 100,000.00 a facturar de la siguiente manera: 50% al inicio de la auditoría, 25% al concluir el trabajo de campo y 25% contra entrega de los informes.

Favor de firmar y devolver la copia anexa de esta carta para indicar su conformidad y entendimiento de los arreglos para nuestra auditoría del componente propiedades, planta y equipo.

Juárez Yoc & Asociados, S. C.

4.1.2 Establecer la estrategia general de auditoría

Se debe establecer la estrategia general de auditoría para fijar el alcance, oportunidad y dirección del trabajo que se realizará en la farmacéutica objeto de estudio. El desarrollo de esta etapa implica:

- El entendimiento de la entidad y su entorno.
- Evaluación del control interno.
- Establecimiento de niveles de importancia relativa.

4.1.2.1 El entendimiento de la entidad y su entorno

Para obtener una estrategia de auditoría adecuada a la magnitud de una empresa, se debe obtener un conocimiento general del negocio del cliente, las actividades que desempeña, productos que comercializa, sus principales clientes y proveedores, así como sus principales competidores.

“Un conocimiento amplio del negocio del cliente y de la industria, además del conocimiento de las operaciones de la empresa son esenciales para realizar una auditoría adecuada. La mayor parte de esta información se obtiene en las instalaciones del cliente”. (1:235)

El entendimiento de la entidad y su entorno se obtiene a través de la comprensión de los siguientes componentes:

- Factores de la industria, en este caso de la industria farmacéutica; la regulación y otros factores externos, incluyendo el marco de referencia o base utilizada para la preparación de estados financieros ya que los ajustes serán en función a dicho marco de referencia.

- Naturaleza de la entidad, incluyendo la selección y aplicación de políticas contables de la entidad.
- Objetivos y estrategias y los riesgos de negocio relacionados que puedan dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.
- Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.

Ejemplo:

Farmacéutica de Centro América, S.A.
Entendimiento de la Empresa y su Entorno
Estrategia General
Al 31-12-10

PT	F – 15	
Preparado por	MY	10/03/11
Revisado por	MG	12/03/11

1. Respecto al mercado y la competencia: La empresa abarca un gran sector del mercado de las vitaminas en Guatemala, ya que la capacidad de producción y distribución es bastante buena.
2. Actividad cíclica o estacional: Los meses de mayor demanda de las vitaminas son enero, junio y octubre.
3. Principios de contabilidad: La empresa utiliza como marco para la presentación de información financiera, las Normas Internacionales de Información Financiera, las cuales delimitan el tratamiento contable para las políticas contables seleccionadas, bases de valoración y presentación de las estimaciones contables efectuadas por la administración.

4.1.2.2 Evaluación del control interno

“El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una empresa con el fin de salvaguardar sus activos, verificar la confiabilidad y corrección de los datos contables, promover la eficiencia operativa y fomentar la adhesión a las políticas administrativas prescritas”.(18:2)

El auditor debe entender de forma general cada uno de los componentes del control interno para efectos de planeación, de manera que le permita diagnosticar los factores que afectan los riesgos de representación errónea de importancia relativa, de tal forma que diseñe apropiadamente la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría.

A continuación se describen los componentes del control interno:

- Ambiente de control: El ambiente de control incluye las funciones de gobierno corporativo y administración; las actitudes, conciencia y acciones de los encargados del gobierno corporativo y de la administración en lo concerniente al control interno de la entidad y su importancia en la misma. Es decir observar dentro de la empresa una cultura organizacional por parte de la administración y ver de qué manera ha influido en la conciencia del personal; esto es necesario para garantizar la confiabilidad a los controles, para prevenir y detectar algún indicio de fraude y error dentro de la empresa.
- El proceso de evaluación del riesgo por la entidad: Involucra todos aquellos riesgos que afectan los objetivos de la empresa y forma la base de cómo determina la administración los riesgos que hay que administrar, las acciones para atender esos riesgos y los resultados consecuentes. Este proceso es necesario para el auditor debido a que si la administración evalúa eficazmente y responde a los riesgos, generalmente el auditor acumulará menos evidencias que cuando la administración no identifica ni responde a los riesgos significativos.

- Sistema de información contable: Consiste de los procedimientos y registros establecidos para procesar, registrar, iniciar, resumir e informar transacciones de la entidad y para mantener la rendición de cuentas por los activos, pasivos y capital relacionados. Un sistema contable debe:
 - Identificar y registrar todas las transacciones válidas.
 - Describir oportunamente las transacciones, con suficiente detalle para permitir su clasificación apropiada de las transacciones en la presentación de informes financieros.
 - Medir el valor de las transacciones en una forma que permita registrar su valor monetario apropiado en los estados financieros.
 - Determinar el período en el cual ocurrieron las transacciones, para permitir el registro de las transacciones en el período de contabilidad apropiado.
 - Presentar apropiadamente las transacciones y las revelaciones relacionadas en los estados financieros.
- Actividades de control: Son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las directivas de la administración. Se deberá obtener un entendimiento suficiente de las actividades de control para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración y para diseñar procedimientos adicionales de auditoría que respondan a los riesgos evaluados. Dentro de estas actividades se encuentran:
 - Revisiones de desempeño: Es decir comparar el rendimiento real versus lo presupuestado en el período anterior, comparar datos internos con fuentes externas de información.
 - Procesamiento de información: Se realiza por medio de diferentes pruebas para verificar la exactitud, integridad y autorización de las transacciones.

- Controles físicos: Abarcan la seguridad física de los activos, por medio de restricción a registros, autorización restringida al personal a ciertas áreas, conteos periódicos físicos y comparación con los registros.
- Segregación de funciones: Significa asignar a personas diferentes las responsabilidades de autorizar transacciones, registro y custodia de los activos, es decir rotar al personal cada cierto tiempo.
- Monitoreo de controles: Es fundamental que el auditor conozca la forma en que la empresa monitorea el control interno sobre la información financiera y de cómo inicia la entidad acciones correctivas a sus controles. Puede incluir actividades como revisión de la administración, de si el deterioro se calcula oportunamente, evaluación del cumplimiento de los pagos a los prestamos o hipoteca tal y como lo establece la respectiva escritura, entre otros.

Los objetivos del control interno son: Salvaguarda de activos, preparación de estados financieros de manera confiable y oportuna, adhesión del personal a las políticas de la administración y el cumplimiento de la parte fiscal.

El control interno puede ser evaluado por medio de:

- Narrativas: Cuando se aplica este método, el responsable de la operación o empleados autorizados describen los procedimientos que se siguen, además mencionan los registros y el personal que los concreta, el auditor solamente anota conforme el entrevistado explica los procedimientos sin ningún formato pre elaborado; posteriormente el auditor procede al análisis de las anotaciones.

Ejemplo:

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, planta y equipo

Narrativa del proceso de compras

Al 31-12-10

PT	D - 11	
Preparado por	MY	10/04/11
Revisado por	MG	12/04/11

Se le pregunto al bodeguero cual era el proceso para la compra de equipo dentro de la farmacéutica: El señor Carlos Rodríguez respondió que primero se elabora la solicitud de parte del departamento interesado y se envía al departamento de compras para que realicen las cotizaciones necesarias, sabiendo donde y como, se desea comprar se envía a gerencia para su aprobación, contando con dicha aprobación se envía al departamento de contabilidad para que se encargue de la compra.

- **Flujogramas:** Consiste en presentar toda la operación examinada en forma gráfica, es decir, primero se representa la estructura de la operación desde el punto de vista administrativo, para posteriormente graficar los procedimientos seguidos por cada unidad de la organización con base en gráficas de movimientos o diagramas de flujos. Ejemplo:

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, planta y equipo

Flujograma de compras

Al 31-12-10

PT	D - 12	
Preparado por	MY	10/04/11
Revisado por	MG	12/04/11

Operación	Cómputo	Compras	Gerencia	Contabilidad	Bodega
Elaboración de la solicitud de requerimiento de parte del departamento interesado computo.					
Recepción de solicitud en el departamento de compras.					
Departamento de compras realiza las cotizaciones necesarias para la adquisición del bien.					
Envío de solicitud de compra al departamento de gerencia para su aprobación.					
Aprobadas las cotizaciones se envían al departamento de contabilidad para que realice la compra.					
Comprado el bien ingresa a bodega.					

- Cuestionarios: Consiste en convertir en preguntas todas las normas de control interno, de tal manera que una respuesta afirmativa indique la existencia y observación de la norma y una respuesta negativa indique su ausencia o incumplimiento. Toda respuesta negativa será evaluada por el auditor, considerando su efecto sobre la confiabilidad de la información y el alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Ejemplo:

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, planta y equipo

Cuestionario de control interno

Al 31-12-10

PT	D - 13	
Preparado por	MY	10/04/11
Revisado por	MG	12/04/11

No.	Descripción	Respuesta		
		Si	No	N/A
1.	Registros: Se practican inventarios físicos de propiedades, planta y equipo por lo menos una vez al año.	X		
2.	Contabilidad: ¿Se proporciona a la gerencia una información oportuna y exacta?		X	
3.	Disminuciones, retiros: ¿Se envía una copia de la autorización directamente al departamento de contabilidad?	X		
4.	¿Aseguran los procedimientos de la entidad, que los materiales o servicios sean entregados o realizados antes de pagar a los proveedores?		X	

4.1.2.3 Establecimiento de niveles de importancia relativa

- Riesgo e importancia relativa

El concepto de riesgo se encuentra vinculado con el de importancia relativa, debido a que un riesgo en auditoría significa que el auditor acepta cierto nivel de incertidumbre, pero ésta es medida con base a un límite establecido por el mismo auditor en donde a su juicio determina si esa incertidumbre es de importancia relativa para los estados financieros.

La Norma Internacional de Auditoría 320, importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de una auditoría, menciona que la información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea.

La evaluación de importancia por el auditor relativa a clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones, ayuda al auditor a decidir asuntos, como qué partidas examinar, si ha de usar muestreo, procedimientos analíticos o sustantivos. Existe una relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgo de auditoría, ya que mientras más alto es el nivel de importancia relativa, más bajo es el riesgo de auditoría y viceversa. Significa que las cuentas de mayor saldo por ser tan grandes tienen mayores controles y menores riesgos de auditoría, entonces las cuentas con menor saldo deben auditarse con mayor cuidado ya que por tener menos controles son más susceptibles para cometer fraudes.

- Niveles de importancia relativa

En la etapa de planeación el auditor debe establecer un margen tolerable de errores que sea representativo en relación a una base determinada y que al sobrepasarlo pueda influir en las decisiones económicas de los usuarios; pero existen infinitudes de errores que difieren en su naturaleza, puede darse el caso

de una auditoría, en la cual no se detecten representaciones erróneas en forma cuantitativa, pero sí en forma cualitativa, como la revelación inadecuada de una política contable, o una revelación no apropiada intencionalmente exigida por una cláusula adherida en un contrato de arrendamiento por ejemplo; debido a ello, el auditor debe considerar tanto el monto como la naturaleza de las representaciones.

Al definir límites, se espera que durante la ejecución de la auditoría se encuentren errores por el mismo monto, sin embargo, cabe la posibilidad de detectar representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que acumulativamente podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros.

Derivado de que el auditor considera la importancia relativa tanto a nivel del estado financiero como en relación a los saldos de cuentas, puede dar como resultado diferentes niveles de importancia relativa que dependerán del elemento de los estados financieros que están siendo considerados.

- A nivel de estado financiero: Al establecer un nivel de importancia relativa a nivel de estado financiero dentro del cual se detectarán representaciones erróneas, hay que considerar un monto o un porcentaje en relación a una base de medida adecuada como puede ser la utilidad antes de impuestos, el total de activos, total de patrimonio, o total de ingresos. Por ejemplo: Para una empresa que está operando bajo condiciones normales y está generando utilidades, el componente más apropiado para el cálculo de la importancia relativa será la utilidad antes de impuestos; para una empresa que está en etapa pre operativa los componentes críticos podrían ser el total de activos o el total del patrimonio; para una empresa que está reportando pérdidas los componentes críticos podrían ser el total de activos, el total de ingresos o el total del patrimonio; para entidades no lucrativas el componente crítico podría ser el total de ingresos.

- A nivel de aseveración: Una aseveración es una representación de la administración, explícita o de otro tipo, que está incorporada en los estados financieros. En ocasiones, el porcentaje de importancia relativa es asignado a todos los rubros o cuentas específicas en revisión; no importa el tipo de aseveración que se pretende comprobar, pero si es importante que se establezca un margen tolerable de error que aunque sea mínimo, al momento de evaluar el efecto de representaciones erróneas no sobrepase el límite establecido al nivel de estado financiero.

Lo descrito en los párrafos anteriores se conoce como alcance de los ajustes de auditoría. No existe un método exacto para determinar la importancia relativa, éste depende del juicio del auditor.

Ejemplo: (Importancia relativa a nivel de estado financiero)

Cuenta	Total	Alcance para ajustes	Monto
Activos	Q. 100,000.00	5%	Q. 5,000.00
Propiedades, planta y equipo	Q. 60,000.00	5%	Q. 3,000.00

Fuente: Elaboración propia.

El alcance para ajustes para el rubro de propiedades, planta y equipo es del 5% sobre el saldo final (es decir Q. 3,000.00), esto significa que todos los ajustes que sobrepasen esta cantidad deben considerarse como materialmente importantes.

Ejemplo: (Importancia relativa por cuenta)

Propiedades, planta y equipo			
Cuenta	Total	Alcance para ajustes	Monto
Vehículos	Q. 70,000.00	5%	Q. 3,500.00
Maquinaria	Q. 90,000.00	5%	Q. 4,500.00

Fuente: Elaboración propia.

Si se establece un 5% como alcance para ajustes por cuenta, significaría que si se encuentra un ajuste para la cuenta de vehículos se tomará en cuenta solamente si sobrepasa los Q. 3,500.00, de lo contrario se considera inmaterial.

4.1.2.4 Elaboración del memorando de planeación de la auditoría

Éste es el último procedimiento a realizar dentro de la estrategia general de auditoría, con este proceso nos aseguramos que se preste atención a las áreas importantes del componente a auditar, que los problemas puedan ser identificados y que el trabajo se complete adecuadamente. Con la elaboración de este memorando se asigna el trabajo a los auxiliares y la coordinación con otros auditores y expertos. Dentro del memorando de planeación deben incluirse todos los aspectos importantes que se mencionan a continuación:

- Conocimiento del negocio, para nuestro caso una farmacéutica
- Comprensión de los sistemas de contabilidad y control interno
- Riesgo e importancia relativa
- Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos
- Coordinación, dirección, supervisión y revisión

Ejemplo: **PLANEACIÓN TÉCNICA Y ADMINISTRATIVA**

- I. Fechas clave de la auditoría e informes
 Cierre fiscal _____ Cierre a revisar _____
 Revisión preliminar _____ Revisión final _____
 Fecha de entrega de informes _____
 Informes a entregar _____
- II. Objetivos de la auditoría: El objetivo de la auditoría es expresar una opinión sobre la razonabilidad del componente propiedades, planta y equipo al 31 de diciembre 2010, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.
- III. Generalidades y operaciones: La empresa Farmacéutica de Centro América, S.A., es una compañía que se dedica a la producción y distribución de vitaminas en el territorio guatemalteco, cuenta con el 15% del mercado nacional.
- IV. Controles gerenciales: Los controles internos contables y administrativos con que cuentan son fuertes, mantienen una adecuada línea de segregación de funciones. Es el consejo de administración quien toma las decisiones que son clave para la farmacéutica.
- V. Personal clave dentro de la empresa:
 Gerente general _____ Gerente de producción _____
 Auditor interno _____ Contador general _____
 Personal clave de la auditoría:
 Encargado _____ Asistentes _____
- VI. Evaluación del control interno: Como se indico en el punto IV, el sistema de control interno es fuerte, sin embargo ampliaremos nuestro conocimiento específicamente sobre el sistema de control interno que mantienen sobre el componente de propiedades, planta y equipo.
- VII. Niveles de importancia relativa y materialidad: Con relación a la importancia relativa: Se dará énfasis a los rubros mayores o iguales a _____ que representa el ___% sobre el total del componente a auditar.
- VIII. Trabajo a realizar: Considerando el conocimiento que tenemos del cliente y en lo adecuado del sistema de control interno, confiaremos en los mismos por lo que utilizaremos una mezcla de pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas para la cuenta de propiedades, planta y equipo. El trabajo completo a realizar se detalla en el programa de trabajo para cada cuenta o rubro.
- IX. Honorarios profesionales: Se acordó un pago inicial del 25%, un segundo pago 50% al momento de entregar el borrador del dictamen y el porcentaje restante al momento de entregar el informe final. El monto total por la auditoria será de Q. 100, 000.00

Socio _____

Gerente _____

4.1.3 Establecer el plan de auditoría

Incluye la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos que han de desempeñar los miembros del equipo de trabajo para obtener suficiente evidencia apropiada del componente propiedades, planta y equipo, para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. Este plan deberá estar compuesto por:

- Identificación de representaciones erróneas
- Diseño de procedimientos
- El programa de auditoría

4.1.3.1 Identificación de representaciones erróneas

La posibilidad de representaciones erróneas está sujeta al resultado de la evaluación de los controles existentes en la empresa para el componente propiedades, planta y equipo, lo que aumenta o disminuye la probabilidad de ocurrencia. La identificación de esa probabilidad, dependerá de la pericia del auditor en el manejo y utilización de los instrumentos a su disposición, como suele ser el uso de cuestionarios, ya que únicamente la experiencia, sumado a una adecuada supervisión y discusión del trabajo logra la identificación oportuna de las debilidades.

4.1.3.2 Diseño de procedimientos

Como respuesta a los riesgos evaluados a nivel de aseveración, el auditor debe diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría para el componente propiedades, planta y equipo, con el objeto de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. A través del conocimiento de los componentes del control interno se pueden identificar las probabilidades de ocurrencia de representaciones erróneas, las cuales se relacionan tanto a nivel de

estado financiero como a nivel de aseveración. Los procedimientos de auditoría para el componente de propiedades, planta y equipo deben cumplir con tres características que son:

- Naturaleza: Se refiere al propósito y tipo de prueba, o sea inspección, observación, investigación, confirmación, volver a calcular, volver a desempeñar o procedimientos analíticos.
- Oportunidad: Se refiere al momento en el cual se desempeñan los procedimientos de auditoría, o la fecha en la que se espera obtener la evidencia de auditoría.
- Extensión: Incluye la cantidad de un procedimiento específico de la auditoría por desempeñar, por ejemplo el tamaño de una muestra.

Característica	Es decir	Ejemplo
Naturaleza	Tipo de prueba	Revisar facturas de compra
Oportunidad	Cuando se realiza	30/03/11
Extensión o alcance	Cuanto se va a cubrir	Saldo \geq Q. 100,000.00

Fuente: Elaboración propia.

- **Diseño de pruebas de controles**

El objetivo principal del diseño de las pruebas de controles para el componente de propiedades, planta y equipo; es el de reducir el riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración. Derivado de ello, el auditor determinará qué tipo de pruebas de controles o procedimientos utilizará para lograr dicha reducción.

“El propósito de las pruebas de control o cumplimiento es proporcionar al auditor la seguridad razonable de que el cliente aplica los procedimientos de control

contable según lo indica el diseño del sistema. El auditor no solo está interesado en que se hayan cumplido los procedimientos de control sino también en que el personal asignado los haya desarrollado con propiedad". (2:239)

Las pruebas de controles van encaminadas a obtener evidencia de auditoría de que los controles operan de manera efectiva, esto incluye obtener evidencia de auditoría sobre cómo se aplicaron los controles en momentos relevantes durante el período que se audita, la consistencia con que se aplicaron y por quién o por qué medio se aplicaron.

En conclusión los dos objetivos fundamentales de las pruebas de control son:

- Que existan
 - Que funcionen
-
- Diseño de los procedimientos sustantivos

Se utilizan para detectar representaciones erróneas de importancia relativa a nivel de aseveración, e incluyen pruebas de detalle de clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones, y procedimientos sustantivos analíticos.

“La característica esencial de las pruebas sustantivas es que están diseñadas para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, sin importar los controles contables internos sobre las transacciones que se reflejan en él”. (15:47)

Los procedimientos sustantivos los diseña el auditor sin considerar el riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa debido a que en ocasiones la evaluación depende del juicio, sin embargo el auditor debe estar consciente de que los procedimientos sustantivos deben proporcionar seguridad en el logro de los objetivos de la auditoría. Los dos tipos de pruebas sustantivas que se utilizarán en la auditoría del componente propiedades, planta y equipo son:

- Procedimientos analíticos: “Son evaluaciones de información hechas por un estudio de relaciones plausibles entre datos tanto financieros como no financieros. Uno de los propósitos de los procedimientos analíticos es reducir las pruebas de detalles de saldos, así como permitir al auditor alertar sobre la posible presencia de errores en los estados financieros”. (3:475)

Se conocen como pruebas analíticas volver a calcular, análisis, variaciones, proyecciones, entre otros.

- Pruebas de detalle: Dentro de las pruebas de detalle encontramos la revisión de documentos y la participación en los procesos.

“Estas se concentran en los saldos finales del mayor, tanto para el balance como para las cuentas del estado de resultados. Entre los ejemplos se incluye la confirmación de los saldos de clientes en cuentas por cobrar, examen físico del inventario y examen de los estados financieros de proveedores de cuentas por pagar”. (1:356)

Tipo de procedimientos a desarrollar en propiedades, planta y equipo	
Cumplimiento	Verificar la existencia de tarjetas de responsabilidades
Analítica	Volver a calcular la depreciación
Detalle	Revisar facturas de compra, Observación física del inventario.

Fuente: Elaboración propia.

4.1.3.3 El programa de auditoría

“Es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. En ocasiones se agrega a esto, algunas explicaciones o detalles de información complementaria, tendientes a ilustrar a la persona que va a aplicar los procedimientos de auditoría sobre características o peculiaridades que se deban conocer”. (17:30)

La importancia del programa de auditoría radica en que le da seguridad al responsable de auditoría, de que el trabajo se planeó adecuadamente; al auditor que ejecuta el trabajo le sirve como base de planeación y supervisión, y para el asistente es una guía para la ejecución del trabajo.

Cuando se realiza la auditoría de un componente, como es el caso de la presente tesis, no solamente debe elaborarse el programa del componente en mención sino de todas las cuentas que puedan relacionarse con la cuenta que se está auditando.

El contenido general de los programas de auditoría es el siguiente:

- Encabezado

Normalmente se coloca en la parte superior, aunque queda a criterio del auditor. Por ser lo que más salta a la vista durante la revisión de los papeles de trabajo, debería cumplir con los requisitos que a continuación se mencionan:

- Identificación de la empresa auditada
- Rubro o cuenta examinada
- Período a examinar
- Índice de papel

- Objetivos de la auditoría

Se plasman los objetivos que persiguen los procedimientos de auditoría que por lo general son los mismos que las aseveraciones, éstas son:

- Existencia: Que los activos, pasivos o bien en mención exista.
- Derechos y obligaciones: Si los activos constituyen derechos de la entidad y los pasivos constituyen obligaciones a una fecha determinada.
- Ocurrencia: Si las transacciones y eventos que se han registrado realmente han ocurrido y corresponden a la empresa.
- Integridad: Si todas las transacciones se han registrado en su totalidad.
- Corte: Si las transacciones y eventos se han registrado dentro del ejercicio contable correcto.
- Valuación: Los activos, pasivos o bien en mención se incluyen en los estados financieros por los montos apropiados, así como cualesquier ajuste de valuación o asignación resultante se registra de manera apropiada.
- Presentación y revelación: Si las transacciones y eventos se han registrado y revelado en las cuentas apropiadas.

- Cuerpo

Éste lo compone el detalle de las pruebas de controles y procedimientos sustantivos que se aplicarán al área examinada.

- Firmas de responsables

Al final o en cualquier otro lugar visible, se deben consignar las firmas tanto del supervisor como del jefe de auditoría que aprobó el programa. Además se deberá colocar la fecha en que se elaboró y el tiempo que se le ha asignado a cada una de las pruebas.

Ejemplo:

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, Planta y Equipo

Programa de Auditoría

AI 31-12-10

PT	D - 2	
Preparado por	MY	10/05/11
Revisado por	MG	12/05/11

I. Objetivos de auditoría

1. Que el saldo de propiedades, planta y equipo exista
2. Que el saldo de propiedades, planta y equipo sea de la empresa
3. Que las transacciones hayan ocurrido
4. Que las transacciones se hayan registrado al 100%
5. Que los saldos estén adecuadamente valuados
6. Que los saldos estén adecuadamente presentados y revelados

II. Procedimientos de auditoría

No.	Descripción	Ref. PT	Auditor	Tiempo planeado	Tiempo Real
	Evaluar la existencia y las condiciones de las propiedades, planta y equipo	D - 8	MY	3	5
	Revisar los documentos que amparen la compra de los bienes, si existen pólizas de seguro, notas de gastos o fletes correspondientes.	D - 10	MY	4	7

4.1.4 Dirección, supervisión y revisión

Se refiere a planear la naturaleza, oportunidad y extensión tanto de la dirección como de la supervisión de los miembros del equipo que participó en la auditoría del componente propiedades, planta y equipo, así como de la revisión de su trabajo.

El objetivo principal de ejercer un adecuado proceso de dirección, supervisión y revisión es el de asegurar que la auditoría del componente sea ejecutada apropiadamente y paralelamente, cumplir con los procedimientos de control que estén diseñados para proporcionar seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con las normas profesionales, así como con los requisitos legales y que los informes sobre la auditoría sean apropiados a las circunstancias.

- **Dirección del trabajo de auditoría**

La profundidad con que se ejercerá la dirección del trabajo de auditoría dependerá del tamaño y complejidad de la empresa y quedará a juicio del socio del trabajo, deberá tratar asuntos de enfoque general tales como la determinación de la importancia relativa en la etapa de la planeación. También tiene la facultad de reconsiderar la importancia relativa al desempeñarse los procedimientos de auditoría en la etapa de ejecución.

El socio del trabajo dirige el trabajo de auditoría informando a los miembros del equipo sobre:

- Sus responsabilidades
- La naturaleza del negocio de la entidad
- Asuntos relacionados al riesgo
- Problemas que puedan surgir
- El enfoque detallado para el desempeño del trabajo

La dirección de la auditoría también implica mantener entre el personal que realizará la auditoría del componente un estado mental objetivo y un nivel apropiado de escepticismo profesional, además de desempeñar el trabajo que se les delegue de acuerdo con el principio ético de cuidado debido.

- Supervisión del trabajo de auditoría

La supervisión incluye hacer un seguimiento del avance del trabajo de auditoría del componente propiedades, planta y equipo, considerar las capacidades y la competencia de los miembros del equipo, saber si éstos entienden las instrucciones y si el trabajo se está realizando de acuerdo con el enfoque planeado. El trabajo de supervisión consiste en verificar constantemente los siguientes aspectos:

- La forma y contenido de los papeles de trabajo, que cumplan con los requisitos de la profesión y de la firma.
- Elaboración de los programas de auditoría, para comunicar las instrucciones al personal que ejecutará las pruebas.
- Comunicar a los asistentes cuáles son sus responsabilidades y los objetivos de los procedimientos que se van a desarrollar.

- Revisión del trabajo de auditoría

El objetivo de la revisión es determinar si se efectuó en forma satisfactoria la auditoría del componente, así como para evaluar si los resultados son consistentes con las conclusiones que se presentarán en el informe de auditoría. La revisión da inicio una vez que los papeles de trabajo se integren completamente.

4.2 Ejecución de la auditoría

Concluida la etapa de planificación, se procede a ejecutar o desempeñar los procedimientos de auditoría para el componente propiedades, planta y equipo que han sido planeados a nivel de aseveración para cada clase de transacciones de importancia relativa, saldos de cuenta y revelación, así como las pruebas de cumplimiento, que permitan obtener evidencia suficiente apropiada para poder llegar a conclusiones razonables en base a las cuales se pueda emitir una opinión de auditoría sobre el componente.

4.2.1 Evidencia de auditoría

Según NIA 500 evidencia de auditoría sobre el componente propiedades, planta y equipo es toda la información que los auditores utilizan para llegar a las conclusiones en las que se basa su opinión, e incluye la información contenida en los registros contables subyacentes a los estados financieros y otra información. No se espera que los auditores atiendan a toda la información que pueda existir, ya que los registros contables generalmente incluyen los registros de asientos iniciales y registros de soporte.

La administración es responsable por la preparación de los estados financieros con base en los registros contables de la entidad. El auditor obtiene alguna evidencia de auditoría sometiendo a prueba los registros contables; por ejemplo desarrollando nuevamente los procedimientos realizados en el registro de las operaciones. La evidencia debe cumplir con dos características que son:

- Suficiente: La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría.
- Apropiada: Lo apropiado es la medida de la calidad de evidencia de auditoría o sea, su relevancia y su confiabilidad para dar soporte o para detectar representaciones erróneas en las clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones y aseveraciones relacionadas.

Las fuentes de la evidencia pueden ser externas o internas, además es importante considerar que:

- La evidencia externa (confirmaciones) es más confiable que la interna.
- La evidencia interna es confiable cuando los sistemas de contabilidad y control interno son efectivos.
- La evidencia obtenida directamente por el auditor es más confiable que la obtenida por la entidad.
- La evidencia documental y escrita es más confiable que la oral.

En una auditoría financiera del componente propiedades, planta y equipo, los procedimientos que deberán desarrollarse para obtener evidencia son:

4.2.1.1 Evaluar la existencia y las condiciones de las propiedades, planta y equipo

Esto con el objeto de obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría, respecto de la existencia física de las propiedades, planta y equipo y las condiciones en las que se encuentran, para ello se deberá:

- Revisar los documentos que amparen la compra de los bienes, si existen pólizas de seguro, notas de gastos o fletes correspondientes.
- Revisar que los bienes incluidos dentro de este rubro cumplan con la característica de presentar beneficios económicos futuros para la empresa y cuenten con vida útil mayor a un año.
- Asistir al conteo físico de las propiedades, planta y equipo.

- Comprobar la existencia de un manual de instrucciones para el manejo y cuidado de los bienes en mención.
- Revisar las escrituras o títulos de propiedad, así como las boletas de pago sobre el Impuesto Único sobre Inmuebles.

4.2.1.2 Valoración de las existencias

- Determinación de los costos.
- Los métodos de depreciación aplicados.
- El tratamiento contable dado a los bienes en desuso.
- La existencia de bienes deteriorados.
- La sobrevaluación o subvaluación de las propiedades, planta y equipo.
- Determinar si ya existe o si es necesario realizar revaluaciones a los bienes.

4.2.1.3 Adiciones

Las adiciones de propiedades, planta y equipo pueden ser por compra, fusión, aportaciones de capital, construcciones o instalaciones hechas por la propia compañía. El auditor debe estudiar los registros para apreciar el número de partidas, su importancia y el costo a que están registradas en la contabilidad.

La adquisición de bienes por fusión o en aportaciones de capital, deben ser comprobadas mediante inspección de las escrituras correspondientes, actas de asambleas de accionistas o juntas del consejo de administración en que fueron aprobadas. Los procedimientos para las adiciones serán:

- Examinar facturas y otros documentos que amparen el costo de adquisición, y otros posibles gastos.
- Inspeccionar físicamente las partidas.
- Revisar si las adquisiciones dieron lugar al retiro de otros activos y si ese retiro fue registrado en libros.
- Inspeccionar físicamente las partidas adquiridas en años anteriores, que aparezcan como existentes y en uso.

4.2.1.4 Retiros

La revisión de las bajas o retiros de propiedades, planta y equipo tiene como objeto principal la comprobación de que efectivamente han sido retirados todos los bienes vendidos o inservibles, para ello se deberá:

- Examinar la autorización de la venta o retiro del bien.
- Examinar las facturas o contratos, que amparen la operación de venta.
- Determinar que el valor de costo, la depreciación acumulada y la correspondiente utilidad o pérdida fueron adecuadamente contabilizadas.

4.2.1.5 Revisión de operaciones aritméticas

Los procedimientos a aplicar son:

- Volver a calcular para verificar la exactitud matemática de los documentos o registros. El nuevo cálculo puede desempeñarse mediante el uso de tecnología de la información.

- Comparación o cotejo de los saldos del balance contra los registros auxiliares u otros reportes.

4.2.1.6 Procedimientos adicionales

- Investigación: Consiste en buscar información de personas bien informadas tanto en lo financiero como en lo no financiero, en la entidad o fuera de ella. La investigación es un procedimiento de auditoría que se usa de manera extensa en toda la auditoría y a menudo es complementaria al desempeño de otros procedimientos de auditoría.
- Observación: Consiste en hacer presencia física para apreciar y evaluar la forma en que se realizan ciertas operaciones o hechos.
- Confirmación: Consiste en obtener una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada que está en condiciones de informar de una manera válida sobre ella.

4.2.2 Papeles de trabajo

La Norma Internacional de Auditoría No. 230, establece normas y proporciona lineamientos sobre la documentación de auditoría. El auditor deberá preparar de manera oportuna la documentación de auditoría para el componente propiedades, planta y equipo, que proporcione un registro suficiente y apropiado de base para el dictamen del auditor.

Los papeles de trabajo son los registros llevados por el auditor independiente sobre los procedimientos seguidos, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones a que se ha llegado durante el desarrollo de un examen de estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría.

No existe un modelo definido para la elaboración de los papeles de trabajo, sin embargo deben tener un orden lógico para que los mismos sean entendibles para las personas que harán uso de ellos. La cantidad, tipo y contenido de éstos varían de acuerdo a las circunstancias específicas de cada auditoría.

4.2.2.1 Contenido de los papeles de trabajo

El contenido de los papeles de trabajo depende del tipo de prueba que se esté realizando; sin embargo, deben contener como mínimo:

- Nombre de la entidad
- Fecha de la auditoría
- Área a revisar y/o prueba a realizar
- Índice
- Fecha de realización
- Nombre o iniciales de la persona que realizó y revisó
- Marcas de auditoría
- Conclusión del trabajo (si aplica)

4.2.2.2 Tipos de papeles de trabajo

Dentro de los papeles de trabajo más conocidos por los auditores se encuentran:

- Centralizadora
- Sumarias
- Analíticas

A continuación se muestran ejemplos de dichos papeles de trabajo.

- Centralizadora

Ejemplo:

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Centralizadora de Activo

Cifras expresadas en Quetzales

Al 31-12-12

PT	F - 1	
Preparado por	MY	10/06/11
Revisado por	MG	12/06/11

Descripción	Ref.	Saldo según contabilidad	Ajustes		Saldo según auditoría
			Debe	Haber	
Caja y Bancos	A	10,000.00	5,000.00		15,000.00
Inventarios	B	15,000.00		1,000.00	14,000.00
Propiedades, planta y equipo	D	20,000.00	2,000.00		22,000.00
	F-2	45,000.00	7,000	1,000.00	51,000.00

- Sumarias

Ejemplo:

Farmacéutica de Centro América, S.A.
Sumaria de propiedades, planta y equipo
Cifras expresadas en Quetzales

	PT	D
Preparado por	MY	10/06/11
Revisado por	MG	12/06/11

Al 31-12-10

DESCRIPCIÓN	REF.	SALDO INICIO	ADICIONES	RETIROS	SALDO SEGÚN CONTABILIDAD	AJUSTES Y RECLASIFICACIONES		SALDO SEGÚN AUDITORÍA
						DEBE	HABER	
Edificios	D-8	200	-	-	200	-	-	200
Depreciación Acumulada	D-9	50	-	-	50	-	-	50
		150	-	-	150			150
Maquinaria	D-6	150	50	-	200	-	-	200
Depreciación Acumulada	D-9	30	10	-	40	-	-	40
		120	40	-	160	-	-	160
		270	40	-	310	-	-	310

Conclusión:

En nuestra opinión las cifras presentadas en la sumaria de propiedades, planta y equipo, son razonables de acuerdo con NIIF'S.

Juárez Yoc & Asociados, S. C.

- Analíticas

Ejemplo:

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, planta y equipo

Adiciones

Al 31-12-10

PT	D - 11	
Preparado por	MY	28/06/11
Revisado por	MG	13/07/11

Cheque	Fecha	Factura	Concepto	Valor
200	Enero 2010	2030	Mezcladora	262,500☒
400	Enero 2010	1060	Envasadora	437500☒
600	Enero 2010	7865	Llenado	350,000☒
			Probado (60%)	1,050,000
			No probado (40%)	700,000
				1,750,000 D

☒ Cotejado contra cheque, factura y observado físicamente.

4.2.3 Marcas de auditoría

Son signos convencionales que evidencian el procedimiento que ha sido empleado en los datos que contienen los papeles de trabajo, se acostumbra usar marcas distintivas, acerca de la información de que se trata. Estas marcas después se catalogan al pie de cada cédula o en una cédula de marcas por separado, junto con una explicación de su significado.

4.3 Conclusión de la auditoría

En esta fase se analizan los resultados consecuentes de los procedimientos de auditoría, que se reflejan a través de la documentación de auditoría. Las actividades a desarrollar son:

4.3.1 Revisión final de la documentación

Dentro de la revisión final de la documentación se revisarán los puntos pendientes surgidos en el desarrollo de la auditoría que no han sido aclarados para:

- Verificar si se cumplió con el programa de auditoría, y
- Elaborar el resumen de errores no ajustados

4.3.2 Otros asuntos

4.3.2.1 Empresa en funcionamiento

Cuando se planean y se llevan a cabo los procedimientos de auditoría y al evaluar los resultados de los mismos, el auditor deberá considerar lo apropiado del uso por parte de la administración del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros.

Bajo el supuesto de empresa en funcionamiento, se considera ordinariamente que una entidad continúa sus operaciones para el futuro predecible sin tener la intención ni la necesidad de liquidación, de acuerdo a las leyes o reglamentos. Consecuentemente, los activos y pasivos se registran con base en que la entidad podrá realizar sus activos y descargar sus pasivos en el curso normal de los negocios. El supuesto de negocio en marcha es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros.

La responsabilidad de evaluar el negocio en marcha (como se conocía anteriormente) es de la administración, la responsabilidad del Contador Público y Auditor es auditar lo presentado por la administración y en base a ello llegar a conclusiones y emitir opinión.

4.3.2.2 Necesidad de uso de un experto

Cuando se deba usar el trabajo desempeñado por un experto, el auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría. NIC 16 en el párrafo 32 claramente indica que para revaluar los terrenos es necesario presentar el informe realizado por un experto.

Experto significa una persona o firma que posee habilidad, conocimiento y experiencia especiales en un campo particular distinto del de la contabilidad y la auditoría.

La educación y experiencia del auditor, lo capacitan para ser conocedor de los asuntos de negocios en general, pero no se espera que el auditor tenga la pericia de una persona entrenada o calificada para asumir la práctica de otra profesión u ocupación, tal como un actuario o un ingeniero. Un experto puede ser contratado por la entidad o por el auditor, o bien empleado por la entidad o por el auditor.

- Situaciones en que es necesario utilizar un experto

Para lograr una comprensión de la entidad y aplicar procedimientos adicionales en respuesta a los riesgos evaluados, el auditor puede necesitar obtener conjuntamente con la entidad o independientemente, evidencia de auditoría en forma de informes, opiniones, valuaciones y declaraciones de un experto. Se utiliza para:

- Valuaciones de ciertos tipos de activos, por ejemplo: Terreno y edificios, planta y maquinaria, trabajos de arte y piedras preciosas.
 - Determinación de cantidades o condiciones físicas de activos, por ejemplo: Minerales almacenados en reservas de materiales, reservas subterráneas de minerales y petróleo, y la vida útil remanente de planta y maquinaria.
 - Determinación de montos usando técnicas o métodos especializados, por ejemplo: Valuación actuarial.
 - La medición de trabajo completado y por completar en contratos en desarrollo.
 - Opiniones legales concernientes a interpretaciones de convenios, estatutos y reglamentos.
- Determinación de la necesidad de usar el trabajo de un experto

Cuando determine la necesidad de usar el trabajo de un experto, el auditor debería considerar:

- El conocimiento y experiencia previa del equipo de trabajo sobre el asunto que se considera.
- El riesgo de representación errónea de importancia relativa basado en la naturaleza, complejidad e importancia relativa del asunto que se considera.

- La cantidad y calidad de otra evidencia de auditoría que se espera obtener.

- Competencia y objetividad del experto

Al planear el uso del trabajo de un experto, el auditor deberá evaluar la competencia profesional así como la objetividad del experto. Esto implicará considerar:

- La certificación o licencia profesional del experto en un órgano profesional apropiado.
- La experiencia y reputación del experto en el campo en que el auditor está buscando evidencia de auditoría.

Si los resultados del trabajo del experto no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría o si los resultados no son consistentes con otra evidencia de auditoría, el auditor debería resolver el asunto. Esto puede implicar discusiones con la entidad y el experto, aplicar procedimientos adicionales, incluyendo la posibilidad de contratar a otro experto, o modificar el dictamen del auditor.

4.3.3 Preparación del dictamen de auditoría

4.3.3.1 El informe de auditoría

“Es el producto terminado de una auditoría de estados financieros o áreas específicas. Es el documento que contiene el dictamen del Contador Público y Auditor Independiente conjuntamente con los estados financieros básicos de la empresa auditada”. (16:160)

El objetivo del informe es presentar a la dirección de la empresa, un resumen de todos los aspectos relacionados con las actividades administrativas, financieras y de operación.

En la práctica profesional el informe es fundamental, ya que frecuentemente es lo único que el público ve del trabajo del Contador Público y Auditor, su importancia radica en que éste sirve para la toma de decisiones financieras y operativas del negocio, es por ello que el informe de auditoría debe ser claro, conciso y fácil de entender. El informe es corto si contiene el dictamen del auditor independiente y los estados financieros auditados. Será informe largo si contiene el dictamen del auditor, los estados financieros auditados e información complementaria.

4.3.3.2 El Dictamen

“El dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de la opinión del auditor sobre los estados financieros”. (3:505)

Según la NIA 200, el objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

La NIA 210 prevé que los términos acordados del trabajo de auditoría incluyan la forma esperada de cualquier dictamen que emitirá el auditor (párrafo 10e). El auditor debe evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida, como base para formarse una opinión sobre los estados financieros.

4.3.3.3 Dictamen sobre un componente o elemento de los estados financieros

En algunas ocasiones puede pedirse al auditor que exprese opinión sobre uno o más componentes de los estados financieros, como ejemplo la presente tesis que es una auditoría del componente propiedades, planta y equipo; por lo que es necesario conocer NIA 805 Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicas de un estado financiero.

Esta NIA aborda las consideraciones especiales en la aplicación de todas las NIAS a una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero.

El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en una auditoría de un estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero, es atender adecuadamente las consideraciones especiales que son importantes para:

- La aceptación del trabajo

La NIA 200 (Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, párrafo 18) prevé que el auditor cumpla con todas las NIA relevantes para la auditoría. En el caso de una auditoría de un estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, este requisito se aplica independientemente de si el auditor también está contratado para auditar el juego completo de estados financieros de la entidad.

- Planeación y ejecución de ese trabajo

La NIA 200 párrafo 2 establece que las NIA están escritas en el contexto de una auditoría de estados financieros, y deben adaptarse según lo requieran las circunstancias. Al planificar y realizar la auditoría de un estado financiero o de un

elemento específico de un estado financiero, el auditor deberá adaptar todas las NIAS relevantes para la auditoría según lo requieran las circunstancias del trabajo.

Cuando el auditor no está contratado para auditar el juego completo de estados financieros de la entidad, el cumplimiento con los requisitos de las NIA relevantes para la auditoría de un estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero puede no ser viable. En dichos casos, es común que el auditor no tenga el mismo nivel de entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno, que un auditor que también audita el juego completo de los estados financieros de la entidad. El auditor tampoco contaría con la evidencia de auditoría sobre la calidad general de los registros contables u otra información contable que tendría en una auditoría del juego completo de estados financieros de la entidad. En consecuencia, el auditor podría requerir de más evidencia para corroborar la evidencia de auditoría adquirida de los registros contables.

- Formación de una opinión y el dictamen del estado financiero único o del elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero.

Al formarse una opinión y dictaminar sobre un estado financiero o un elemento específico de un estado financiero, el auditor deberá aplicar los requisitos de la NIA 700 Formación de una opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, adaptados según lo requieran las circunstancias del trabajo.

Se puede identificar fácilmente que el dictamen es sobre un componente al momento de leerlo, ya que el párrafo introductorio así lo indica. Ejemplo: Hemos auditado la integración que se acompaña de propiedades, planta y equipo de la empresa Farmacéutica de Centro América, S.A. por el año que termino...

Muchas partidas de los estados financieros están interrelacionadas, consecuentemente cuando se reporta sobre un componente o elemento de los estados financieros, el auditor necesitará examinar otra información financiera; es decir, que aparte de auditar la cuenta de propiedades, planta y equipo se deberá examinar las cuentas que se relacionan como caja y bancos, inventarios, cuentas

por pagar, entre otras. Es importante mencionar que los niveles de materialidad e importancia relativa están en función al componente, y no a los estados financieros.

El dictamen sobre un componente de los estados financieros deberá incluir una declaración que indique cual fue el marco de referencia de información financiera que se aplicó para la presentación del componente o bien el acuerdo que especifique la base de contabilidad que se utilizó para su preparación.

Según NIA 700 el dictamen del auditor deberá incluir los siguientes elementos básicos:

- **Título:** El dictamen del auditor deberá tener un título que claramente indique que es el dictamen de un auditor independiente. Éste afirma que el auditor ha cumplido con todos los requisitos éticos relevantes respecto de la independencia.
- **Destinatario:** El dictamen del auditor deberá dirigirse según lo requieran las circunstancias del trabajo. Ordinariamente el dictamen del auditor se dirige a aquellos para quienes se prepara el dictamen, con frecuencia a los accionistas o a los encargados del gobierno corporativo.
- **Párrafo introductorio:** También conocido como párrafo del dictamen, deberá identificar el nombre de la entidad cuyos estados financieros se han auditado y declarar que se ha auditado los estados financieros, o bien para el caso de la presente tesis declarar que se ha auditado únicamente el componente propiedades, planta y equipo. El párrafo introductorio si aplica también deberá:
 - Identificar el título de cada uno de los estados financieros que comprenden el juego completo de estados financieros.
 - Referirse al resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

- Especificar las fechas y período cubierto por los estados financieros.
- Responsabilidad de la administración por los estados financieros: El dictamen del auditor deberá declarar que la administración es responsable por la preparación y 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 relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea por fraude o error.
 - Seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas, y
 - Hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.
- Responsabilidad del auditor: El dictamen del auditor deberá declarar que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros, o en este caso sobre el componente propiedades, planta y equipo con base en la auditoría. Así mismo deberá declarar que la auditoría se condujo de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría, explicar que esas normas requieren que el auditor cumpla con requisitos éticos así como que planee y desempeñe la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros o componente están libres de representación errónea de importancia relativa.

El dictamen deberá declarar que el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base sobre la cual expresar su opinión.

- Base para la modificación del párrafo: Cuando el auditor modifica la opinión sobre los estados financieros, deberá incluir un párrafo en el dictamen del auditor que estipule una descripción del asunto que dio lugar a la modificación.

El auditor deberá colocar este párrafo inmediatamente antes del párrafo de la opinión en el dictamen y usar el título: "Base para opinión con salvedad", "Base para opinión negativa", o "Base para abstención de opinión," según corresponda.

- Opinión del auditor: Deberá expresar una opinión no calificada cuando el auditor concluye que los estados financieros están presentados razonablemente respecto de todo lo importante de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

Cuando se expresa una opinión no calificada, el párrafo de opinión del dictamen deberá declarar la opinión del auditor de que, los estados financieros presentan razonablemente respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. Cuando no se usa como marco de referencia de información financiera las Normas Internacionales de Información Financiera o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, 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.

- Otras responsabilidades de informar: Cuando el auditor trata otras responsabilidades de informar dentro del dictamen del auditor sobre los estados financieros, éstas deberán manejarse en una sección por separado en el dictamen del auditor que siga al párrafo de opinión, ejemplo:

La entidad cumplió con todos los asuntos relevantes de la ley contra el lavado de dinero y terrorismo.....

- Firma del auditor: El dictamen del auditor deberá firmarse. La firma del auditor es a nombre de la firma de auditoría, a nombre personal del auditor o ambos.
- 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. La fecha del

dictamen informa al lector que el auditor ha considerado el efecto de eventos y transacciones de los que el auditor se entero y que ocurrieron hasta esa fecha.

- Dirección del auditor: El dictamen deberá dar el nombre del lugar del país o jurisdicción donde el auditor ejerce su práctica.

Ejemplo de dictamen sobre un elemento o componente:

Dictamen del Auditor Independiente

Al consejo de administración de

Empresa Farmacéutica de Centro América, S. A

Hemos auditado la integración que se acompaña de propiedades, planta y equipo de la Empresa Farmacéutica de Centro América, S. A. por el año que terminó el 31 de diciembre de 2010. La integración ha sido preparada por la administración de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

Responsabilidad de la administración por el estado financiero

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de esta integración de acuerdo con normas de información financiera relevantes para la preparación de dicha integración, y del control interno pertinente para la preparación del componente propiedades, planta y equipo, que esté libre de representación errónea de importancia relativa ya sea por fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la integración del componente propiedades, planta y equipo con base en nuestra auditoría. Realizamos nuestra auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos con requisitos éticos, así como que planifiquemos y llevemos a cabo la

auditoría para obtener seguridad razonable sobre si la integración del componente propiedades, planta y equipo está libre de representación errónea de importancia relativa.

Una auditoría implica realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en la integración. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de la integración, ya sea por fraude o error. Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de la integración por la entidad, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables, si las hubiera, hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de la integración de propiedades, planta y equipo.

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, la integración de propiedades, planta y equipo presenta razonablemente las cuentas de propiedades, planta y equipo de la Empresa Farmacéutica de Centro América, S. A. al 31 de diciembre de 2010, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

Lic. Maria de los Angeles Yoc

Colegiado No. 3456

Juárez Yoc & Asociados, S.C.

Guatemala 25 de noviembre de 2011.

4.3.3.4 Niveles de importancia relativa a considerar para emitir opinión en el dictamen

Los siguientes porcentajes son considerados de acuerdo a nuestra experiencia al encontrar problemas en la auditoría como ajustes no aceptados, limitaciones al alcance, revelaciones inadecuadas y políticas contables inconsistentes:

Nivel de importancia	Porcentajes	Opinión a emitir
Inmaterial	1 – 4%	Limpia
Material	5 – 24%	Con Salvedad
Material y determinante	+ 25%	Abstención o Negación

Fuente: Elaboración propia

Ejemplos sobre la naturaleza del asunto que da lugar a una modificación en la opinión del auditor, lo penetrante de sus posibles efectos sobre los estados financieros y como afecta el dictamen que se presentará.

Opinión	Causa	Ejemplo
Abstención	Limitación en el alcance Material y determinante	No nos permiten revisar o realizar pruebas
Negación	Representaciones erróneas Material y determinante	Presentamos ajustes y la administración no los acepta
Negación	Revelaciones inadecuadas Material y determinante	No presentan adecuadamente la cuenta en el Balance

Fuente: Elaboración propia.

4.3.3.5 Tipos de opinión

- Opinión no calificada o limpia

Se emite esta opinión cuando el auditor concluye que los estados financieros se presentan razonablemente; es decir, que:

- Aceptaron los ajustes propuestos,
- No los aceptaron pero eran inmateriales,
- No existieron limitaciones en el alcance,
- Las revelaciones eran adecuadas y las políticas contables se aplicaron consistentemente, y
- La empresa no tiene problemas de negocio en marcha.

Ejemplo:

Dictamen del Auditor Independiente

Al consejo de administración de

Empresa Farca, S. A

Dictamen sobre los estados financieros

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de Farmacéutica de Centro América, S. A. que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 2010, y el estado de resultados, estado de variaciones en el capital contable y el estado de flujo para el cierre del ejercicio de esa fecha, 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 los 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 están libres de representación errónea de importancia relativa ya sea debidas a fraude o a error, seleccionando y aplicando políticas 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 una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea material.

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 debido a fraude o a 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 evaluar 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 razonable para nuestra opinión de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía Farca, S. A. al 31 de diciembre de 2010, su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

Lic. Maria de los Angeles Yoc

Colegiado No. 3456

Juárez Yoc & Asociados, S. C.

Guatemala, 25 de septiembre de 2011.

- Opinión limpia con párrafo de énfasis

En ciertas circunstancias el dictamen de un auditor puede modificarse añadiendo un párrafo de énfasis de asunto para resaltar un tema que afecta los estados financieros, siempre va relacionada con una nota a los estados financieros para ampliar la información de la situación. La adición de este párrafo de énfasis de asunto no modifica la opinión y se incluirá después de la opinión del auditor. Este tipo de opinión puede darse por:

- Una contingencia siempre y cuando sea probable,
- Problema de negocio en marcha, y
- Un asunto importante legal o de negocios.

Ejemplo de un dictamen con párrafo de énfasis debido a un problema de negocio en marcha:

Dictamen del Auditor Independiente

Al consejo de administración de

Empresa Farca, S. A

Dictamen sobre los estados financieros

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Empresa....

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable de la preparación y presentación.....

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría.....

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente respecto de todo lo importante, la posición financiera de la Compañía Farca, S. A. al 31 de diciembre de 2010, y de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

Énfasis de asunto

Sin calificar nuestra opinión llamamos la atención a la nota 16 a los estados financieros, la compañía perdió en enero de 2010 a su cliente más importante, que representa el 20% de las ventas. La administración ha tomado acciones al respecto y cuenta con tres clientes nuevos para reponer en un 16% el total de las ventas perdidas.

Lic. Maria de los Angeles Yoc

Colegiado No. 3456

Juárez Yoc & Asociados, S.C.

Guatemala, 25 de septiembre de 2011.

- Opinión con salvedades

El auditor deberá expresar una opinión con salvedad cuando al haber obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría, concluye que las representaciones erróneas, de manera individual o colectiva, son materiales pero no penetrantes para los estados financieros; o cuando no puede obtener suficiente evidencia

apropiada de auditoría sobre la cual basar la opinión, pero concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de representaciones erróneas no detectadas, si los hubiese podrían ser materiales pero no determinantes.

Es decir que este tipo de opinión se emite cuando se tiene limitación en el alcance, ajustes no aceptados y/o revelaciones inadecuadas materiales. Una opinión con salvedades debe expresarse como EXCEPTO POR los efectos del asunto a que se refiere la salvedad.

Ejemplo:

Dictamen del Auditor Independiente

Al consejo de administración de

Empresa Farca, S. A

Dictamen sobre los estados financieros

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Empresa...

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable de la preparación y presentación...

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría.....

Base para opinión con salvedad

La administración no permitió desarrollar procedimientos de auditoría en cuentas por cobrar que ascienden a Q. 20,000.00 (15%), de haber realizado los procedimientos hubiéramos podido detectar ajustes en dicha cuenta.

Opinión con salvedad

En nuestra opinión, excepto por lo indicado en el párrafo de base para opinar con salvedad los estados financieros presentan razonablemente respecto de todo lo importante, la posición financiera de la Compañía Farca, S. A. al 31 de diciembre de 2010, su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

Lic. Maria de los Angeles Yoc

Colegiado No. 3456

Juárez Yoc & Asociados, S.C.

Guatemala 25 de septiembre de 2011.

- Opinión negativa o adversa

El auditor deberá expresar una opinión negativa cuando, al haber obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría, concluye que las representaciones erróneas, individualmente o en conjunto son tanto materiales como determinantes para los estados financieros. Ejemplo:

Dictamen del Auditor Independiente

Al consejo de administración de

Empresa Farca, S. A

Dictamen sobre los estados financieros

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Empresa....

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable de la preparación y presentación.....

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados.....

Base para opinión negativa

La administración no acepto los ajustes, de haberlos aceptado los activos se hubieran incrementado en Q. 25,000.00, (20%), los pasivos se hubieran incrementado en Q. 20,000.00 (25%), el patrimonio se hubiera disminuido en Q. 4,000.00 (9%) y el resultado se hubiera incrementado en Q.19,000.00 (15%).

Opinión negativa

En nuestra opinión, debido a los asuntos discutidos en el párrafo de base para opinión negativa, los estados financieros no presentan razonablemente respecto de todo lo importante, la posición financiera de la Compañía Farca, S. A. al 31 de diciembre de 2010, su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

Lic. Maria de los Angeles Yoc

Colegiado No. 3456

Juárez Yoc & Asociados, S. C.

Guatemala 25 de septiembre de 2011

- Abstención de opinión

Deberá expresarse una abstención de opinión cuando el posible efecto de una limitación en el alcance sea material y tan penetrante que el auditor no haya podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, y en consecuencia no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros. Ejemplo:

Dictamen del Auditor Independiente

Al consejo de administración de

Empresa Farca, S. A

Dictamen sobre los estados financieros

Fuimos contratados para auditar los estados financieros que se acompañan de la Empresa....

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable de la preparación y presentación.....

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en la auditoría conducida de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Debido al asunto descrito en el párrafo sobre la base para abstención de opinión, no pudimos obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para fundamentar una opinión.

Base para abstención de opinión

La administración no permitió desarrollar procedimientos de auditoría en inventarios que ascienden a Q. 35,000.00 (25%), de haber realizado los procedimientos hubiéramos podido detectar ajustes en dicha cuenta.

Abstención de Opinión

Debido a la importancia del asunto que fue descrito en el párrafo sobre la base para abstención de opinión, no pudimos obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para fundamentar una opinión de auditoría. En consecuencia, no se expresa una opinión sobre los estados financieros.

Lic. Maria de los Angeles Yoc

Colegiado No. 3456

Juárez Yoc & Asociados, S. C.

Guatemala 25 de septiembre de 2011.

4.3.3.6 Consideración de eventos subsecuentes

En ocasiones, ocurren eventos que se presentan después de la fecha de los estados financieros sujetos a examen, pero antes de la emisión del dictamen del auditor, los cuales pueden tener un efecto en la información presentada en los estados financieros de la entidad.

El auditor deberá evaluar los hechos posteriores o subsecuentes al cierre, considerando aquellos que tienen un efecto directo sobre los estados financieros por lo que exigen un ajuste para obtener una adecuada presentación de los saldos finales, y aquellos que no tienen un efecto directo en los estados financieros para los cuales solamente será necesaria su revelación.

Ejemplos de eventos subsecuentes que:

- Requieren ajuste
 - Resolución de un juicio (según confirmación del abogado)
 - Deterioro de un activo
 - Fraudes y errores
 - Participación en ganancias netas (si la inversión esta bajo el método de participación)
 - Los gastos y las ventas que no son reales del año anterior

- No requieren ajuste:
 - Incendios
 - Pérdida de valor de mercado de las inversiones

4.3.3.7 Carta a la gerencia

Es el documento en el cual se plasman los resultados del examen efectuado por el auditor tanto al sistema de control interno como de los saldos a la fecha de revisión, o bien como resultado de una revisión específica al sistema de control interno del componente propiedades, planta y equipo. Incluye las debilidades observadas en el sistema de control interno existente, desviaciones o incumplimiento de las políticas y procedimientos establecidos por la administración de la empresa, así como las sugerencias o correcciones de las debilidades para mejorar las operaciones de la misma.

La carta a la gerencia es parte del informe largo de auditoría, contiene asuntos de vital importancia de manera que requiere la atención directa del ejecutivo de mayor jerarquía dentro de la empresa, o de la Junta Directiva si es preciso, revistiendo en consecuencia una calidad superior. Ejemplo:

SISTEMA DE CONTROL INTERNO INFORME DE AUDITORES INDEPENDIENTES

A los señores del Consejo de Administración de

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Guatemala, Ciudad.

Hemos auditado el componente propiedades, planta y equipo, por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2010. Hemos emitido nuestro dictamen sobre los mismos con fecha 28 de septiembre de 2011, en el cual expresamos una opinión sin salvedades.

Nuestra auditoría fue realizada de conformidad con Normas Internacionales de Auditoría. Estas normas requieren que planeemos y ejecutemos la auditoría para obtener seguridad razonable de si el componente examinado está libre de errores de carácter significativo.

Al planear y realizar nuestra auditoría del componente propiedades, planta y equipo, consideramos la estructura de control interno relacionada con el mismo, con el fin de determinar nuestros procedimientos de auditoría para expresar nuestra opinión sobre los estados financieros mencionados y no para opinar sobre la estructura de control interno.

La Administración de Farmacéutica de Centro América, S.A., es responsable de establecer y mantener una adecuada estructura de control interno. Para cumplir con esta responsabilidad se requieren juicios y estimaciones de Farmacéutica de Centro América, S.A. para evaluar los beneficios esperados y costos relativos a las políticas y procedimientos de la estructura de control interno. Los objetivos de la estructura del control interno son proveer a la administración de una seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están protegidos contra pérdidas por usos o disposiciones no autorizadas y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con la autorización de la administración.

Debido a las limitaciones inherentes de cualquier estructura del control interno, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectados. Así mismo, la proyección de cualquier evaluación de la estructura de control interno a períodos futuros está sujeta al riesgo de que los procedimientos se conviertan en inadecuados, debido a cambios en las condiciones o que la efectividad del diseño y funcionamiento de las políticas y procedimientos pueda deteriorarse.

Nuestra consideración de la estructura de control interno no necesariamente revela todos los aspectos de dicha estructura que pudieran considerarse como deficiencias importantes. Una deficiencia significativa es una condición reportable en la que el diseño u operación de uno o más de los elementos de la estructura de control interno no reducen a un nivel relativamente bajo de riesgo de que errores e

irregularidades en montos que podrían ser importantes en la relación al componente propiedades, planta y equipo de Farmacéutica de Centro América, S.A., puedan ocurrir y no ser detectados oportunamente por los empleados en el ejercicio normal de sus funciones asignadas.

Observamos ciertos aspectos relacionados con el control interno y su operación que consideramos reportables bajo las Normas Internacionales de Auditoría. Las condiciones reportables comprenden aquellos asuntos que pudieran llamar nuestra atención en relación con deficiencias significativas en el diseño u operación de la estructura de control interno que, a nuestro juicio, podrían afectar adversamente la capacidad de la administración de Farmacéutica de Centro América, S.A. para registrar, procesar, sumarizar y reportar la información financiera de manera consistente en los estados financieros de Farmacéutica de Centro América, S.A. Los hallazgos de control interno detectados se incluyen en las páginas siguientes de este informe (No incluidas).

Lic. Maria de los Angeles Yoc

Colegiado No. 3456

Juárez Yoc & Asociados, S. C.

CAPÍTULO V

AUDITORÍA DEL COMPONENTE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PARA UNA EMPRESA FARMACÉUTICA QUE SE DEDICA A LA PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE VITAMINAS

INDICE DE PAPELES DE TRABAJO

Contenido	PT	Pág.
Estados financieros preparados por la administración		
Balance	F-1	141
Estado de resultados	F-2	142
Estado de cambios en el patrimonio neto	F-3	143
Estado de flujo de efectivo	F-4	144
Notas a los estados financieros	F-5	145
Integración de la cuenta	F-6	147
Planificación de la auditoría		
Procedimientos iniciales de auditoría		
Actividades preliminares	F-7	148
Carta compromiso	F-8	149
Estrategia general		
Entendimiento del componente	F-9	152
Comprensión del ambiente de control	F-10	153

Evaluación del riesgo por la entidad	F-11	154
Comprensión del proceso contable	F-12	155
Conocimiento de las actividades de control	F-13	156
Estrategia general de auditoría	F-14	158
Conclusión de la estrategia general	F-15	159
Plan general de auditoría	F-16	160
Plan específico de auditoría		
Memorando de planeación	F-17	161
Calculo de ISR diferido	F-20	163
Ajustes y reclasificación base financiera	F-21	164
Deficiencias de control interno	F-23	170
Análisis del dictamen	F-24	171
Ejecución de la auditoría		
Sumaria de Caja y Bancos	A	172
Programa de auditoría	A-2	173
Alcances y revelaciones	A-4	174
Arqueo de caja chica	A-6	175
Conciliación Banco Internacional	A-8	176
Circularización Bancos	A-9	177
Analítica Banco Continental	A-10	178

Sumaria de Propiedades, planta y equipo	D	179
Programa de auditoría	D-2	181
Alcances y revelaciones	D-4	182
Analítica de propiedades	D-5	183
Adiciones	D-5	184
Calculo de deterioro	D-6	186
Depreciación base financiera	D-7	187
Depreciación base fiscal	D-8	188
Revaluaciones	D-9	189
Hechos posteriores	D-10	190
Sumaria de Cuentas por pagar activos fijos	AA	191
Programa de auditoría	AA-2	192
Alcances y revelaciones	AA-3	193
Circularización de saldos	AA-4	194
Control de confirmaciones	AA-6	195
Eventos subsecuentes	AA-8	196
Conclusión de la auditoría		197
Informe		197

5.1 Enunciado

Nuestra firma de auditores Juárez Yoc y Asociados, S.C. ha sido contratada para desarrollar la Auditoría del componente Propiedades, Planta y Equipo de la empresa Farmacéutica de Centro América, S.A. por el período que terminó al 31 de diciembre del 2010. El informe se utilizará para determinar lo razonable de las cifras del componente Propiedades, Planta y Equipo, por ser el rubro más importante con que cuenta la farmacéutica.

La empresa Farmacéutica de Centro América, S.A., de nombre comercial Farca, S. A. se constituyó como sociedad anónima a través de escritura pública número 72 de fecha 6 de enero de 2008, por un período indefinido. Su principal actividad económica consiste en la fabricación de vitaminas, las cuales posteriormente comercializa y distribuye a nivel nacional.

La compañía se encuentra inscrita formalmente en el Registro Mercantil de la República de Guatemala, desde el 10 de enero de 2008. Así mismo, se encuentra inscrita en el régimen optativo según el artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; a la fecha cumple con sus obligaciones tributarias tales como los pagos trimestrales de Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) mensual resultante entre el IVA cobrado e IVA pagado, el Impuesto de Solidaridad, entre otros.

Dentro de la auditoría del componente propiedades, planta y equipo se realizará el cálculo del Impuesto Sobre la Renta Diferido, además de auditar las cuentas relacionadas con el componente.

Las cuentas de propiedades, planta y equipo se integran de la siguiente forma:

El primer día de operaciones se compró el Terreno por un valor de Q. 2, 000,000.00, el edificio fue utilizado a partir del segundo semestre de 2008, ya que fue en esa fecha cuando se terminó de construir, el costo del edificio es

de Q. 4, 000,000.00 cuenta con una depreciación acumulada de Q. 250,000.00 y una vida útil estimada de 40 años.

El rubro de vehículos asciende a Q. 1,500,000.00 la depreciación acumulada es de Q. 600,000.00, dentro de este rubro se encuentra un tráiler comprado a inicios del 2009 por Q. 800,000.00 que no se utiliza por lo que la administración decidió venderlo dentro del primer trimestre de 2011, por un monto de Q.500,000.00. A principio del año 2010 se decidió revaluar los cuatro camiones restantes por Q. 900,000.00. El costo del mobiliario y equipo es de Q. 781,738.00, según los registros la depreciación acumulada es de Q. 270,000.00. A continuación se detalla el orden en que fue adquirida la maquinaria:

Año	Monto	Vida útil (años)
2008	Q. 1,700,000.00	7.5
2009	Q. 2,060,000.00	7.5
2010	Q. 1,750,000.00	2

En el año 2010 se distribuyeron las compras de maquinaria por centro de producción de la siguiente forma: Mezclado 15%, Envasado 25% y empaque 20%. La maquinaria cuenta con una depreciación acumulada de Q.1,730,000.00. En el centro de mezclado existe una máquina con costo de Q. 500,000.00 que se deterioro y según el encargado de mantenimiento ya no es posible ponerla en funcionamiento, por lo que se venderá para repuestos por Q. 50,000.00, dicha máquina fue comprada en el primer año.

A finales del primer semestre de 2009 se compraron herramientas, con una vida útil de 10 años por Q. 500,000.00 según los registros de contabilidad la depreciación acumulada es de Q. 187,500.00.

Al momento de revisar las facturas correspondientes a las compras se determinó que Q. 300,000.00 se encuentran como herramientas corresponden a mobiliario y equipo. De la maquinaria se importó en el 2010 el contador registró como gasto el servicio de transporte de Transur, S.A. Por Q. 90,000.00 por traer la maquinaria de la aduana Santo Tomas a las instalaciones. Dentro del rubro de inventarios se encuentran registrados dos montacargas por valor de Q. 490,000.00 con vida útil de 7 años; por error del contador lo clasificó mal por lo que desde su compra a inicios de 2009 no se ha depreciado.

Cuando se revisaron los hechos posteriores, se encontró que el día 6 de enero de 2011 se robaron uno de los camiones revaluados, la aseguradora ofreció pagar a la farmacéutica la cantidad de Q. 150,000.00 por dicho percance.

El rubro de caja y bancos se integra de la siguiente forma:

Caja chica	Q. 50,000.00
Banco Internacional, S. A.	Q. 996,000.00
Banco Continental, S. A.	Q. 1,600,000.00

Al efectuar el arqueo de caja chica, se detectó que existen vales numerados del 20 al 24 por Q. 4,000.00 cada uno, de fecha 31 de octubre de 2010 y firmados de recibidos por el bodeguero Ignacio Monte. La diferencia se encuentra en efectivo la mitad en billetes de Q. 200.00, el 25% en billetes de Q. 100.00 y el resto en billetes de Q. 20.00.

El saldo con el Banco Continental corresponde a una cuenta de ahorro en dólares americanos que fue habilitada a inicio de este año a un tipo de cambio de Q 7.75 para la compra de un terreno posiblemente a finales de diciembre. Los intereses no han sido registrados, dicha cuenta devenga un 5.5% anual de

interés. En la conciliación con el Banco Internacional los siguientes cheques por compra de activos fijos se encontraron en circulación:

No. Cheque	Fecha emisión	Monto	Beneficiario
33	Julio 2010	Q. 110,000.00	Máquinas del Sur, S. A.
35	Diciembre 2010	Q. 20,000.00	Disdea, S. A.
36	Diciembre 2010	Q. 80,000.00	Maquinaria Pesada, S. A.
37	Diciembre 2010	Q. 30,000.00	RCA, Cía. Ltda.

El cheque No. 33 correspondiente al pago anual por mantenimiento de la maquinaria, el cajero todavía lo tenía en su poder, además se contaba con un depósito en tránsito por Q. 100,000.00. Se enviaron cartas de confirmación por las cuentas por pagar relacionadas con la compra de activos fijos con saldos mayores a Q. 200,000.00, Comercializadora de Máquinas, S.A., indico estar de acuerdo con el saldo presentado, Agroindustriales, S.A., no contestó. Discar, S.A. indicó que el saldo al 31 de diciembre de 2010 es de Q. 350,000.00, según examen practicado se determinó que contabilidad no había registrado la factura 17452 del 15 de diciembre por Q. 100,000.00. En la cuenta de Químicos Industriales, S.A. no se registró la nota de crédito 2255 del 2 de enero de 2011 por Q. 90,000.00 que comprende un descuento navideño sobre compras.

Con respecto a los que no contestaron se emplearon procedimientos supletorios, encontrando el saldo razonable.

Al finalizar la auditoría la administración aceptó los ajustes propuestos.

5.2 Estados financieros (Preparados por la administración)

Farmacéutica de Centro América, S. A.

Balance

Al 31 de diciembre de 2010 y 2009

Cifras expresadas en Quetzales

PT	F - 1	
Preparado por	MY	10/03/11
Revisado por	MG	12/03/11

CUENTA	SALDOS 31/12/10	SALDOS 31/12/09
ACTIVO		
ACTIVO NO CORRIENTE	11,114,238	10,533,586
Propiedades, planta y equipo (neto) (Nota 4)	11,114,238	10,533,586
ACTIVO CORRIENTE	6,745,305	4,682,721
Caja y bancos (Nota 5)	2,646,864	1,630,842
Inventarios	2,552,193	1,662,756
Cuentas por cobrar	1,546,248	1,389,123
Total de Activos	17,859,543	15,216,307
PATRIMONIO Y PASIVO		
PATRIMONIO	8,434,774	7,342,310
Capital (Nota 6)	5,900,000	5,900,000
Reserva legal	124,623	70,000
Utilidades retenidas	2,410,151	1,372,310
PASIVO	9,424,769	7,873,997
PASIVO NO CORRIENTE		
Préstamo bancario largo plazo	4,000,149	2,003,997
PASIVO CORRIENTE		
Cuentas por Pagar	4,038,620	3,800,000
Proveedores	1,386,000	2,070,000
Total de Patrimonio y Pasivo	17,859,543	15,216,307

Farmacéutica de Centro América, S. A.**Estado de Resultados****Del 01 de enero al 31 de diciembre 2010 y 2009****Cifras expresadas en Quetzales**

PT	F - 2	
Preparado por	MY	10/03/11
Revisado por	MG	12/03/11

CUENTA	SALDOS 31/12/10	SALDOS 31/12/09
VENTAS NETAS	15,785,847	17,854,236
COSTO DE VENTAS	10,445,698	10,936,898
Utilidad bruta en ventas	5,340,149	6,917,338
GASTOS DE OPERACIÓN	3,370,674	4,533,320
Gastos de ventas	1,523,687	1,986,333
Gastos de administración	1,846,987	2,546,987
OTROS GASTOS	386,194	595,597
Utilidad antes ISR	1,583,281	1,788,421
ISR	490,817	554,410
Reserva legal	54,623	61,701
Utilidad neta del ejercicio	1,037,841	1,172,310

Farmacéutica de Centro América, S. A.
Estado de cambios en el Patrimonio Neto
Por el año terminado el 31 de diciembre 2010
Cifras expresadas en Quetzales

PT	F - 3	
Preparado por	MY	10/03/11
Revisado por	MG	12/03/11

	Capital pagado	Reserva legal	Utilidades acumuladas	Total
Saldo al 31/12/09 (2,950 acciones comunes con valor nominal de Q.2,000.00 cada una)	5,900,000	70,000	1,372,310	7,342,310
Utilidad neta del período			1,037,841	1,037,841
Aumento por ajuste a reserva legal		54,623		54,623
Saldos al 31/12/10	5,900,000	124,623	2,410,151	8,434,774

Farmacéutica de Centro América, S. A.
Estado de cambios en el Patrimonio Neto
Por el año terminado el 31 de diciembre 2009
Cifras expresadas en Quetzales

	Capital pagado	Reserva legal	Utilidades acumuladas	Total
Saldo al 31/12/08 (2,950 acciones comunes con valor nominal de Q.2,000.00 cada una)	5,900,000	8,299	200,000	6,108,299
Utilidad neta del período			1,172,310	1,172,310
Aumento por ajuste a reserva legal		61,701		61,701
Saldos al 31/12/09	5,900,000	70,000	1,372,310	7,342,310

Farmacéutica de Centro América, S. A.**Estado de Flujo de Efectivo****Terminados el 31 de diciembre de 2010 y 2009****Cifras expresadas en Quetzales**

PT	F - 4	
Preparado por	MY	10/03/11
Revisado por	MG	12/03/11

ACTIVIDADES DE OPERACIÓN	2010	2009
Utilidad neta	1,037,841	1,172,310
<u>Conciliación entre la utilidad neta con el efectivo provisto por las actividades de operación</u>		
Depreciaciones	658,348	340,000
Cuentas incobrables	76,500	23,869
<u>Cambios netos en activos y pasivos</u>		
Aumento en inventarios	(984,314)	(126,658)
Aumento en cuentas por cobrar clientes	(257,125)	(262,130)
Aumento en Cuentas por pagar Activos fijos	238,620	(243,545)
Efectivo neto obtenido en actividades de operación	769,870	903,846
ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		
Compra de activos fijos	(1,750,000)	(771,510)
ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO		
Préstamo bancario largo plazo	1,996,152	(100,00)
FLUJO NETO DE EFECTIVO	1,016,022	32,336
EFFECTIVO AL INICIO DEL PERIODO	1,630,842	1,598,506
EFFECTIVO AL FINAL DEL PERIODO	2,646,864	1,630,842

Farmacéutica de Centro América, S. A.

Notas a los Estados Financieros

Al 31 de diciembre de 2010

Cifras expresadas en Quetzales

PT	F - 5	
Preparado por	MY	10/03/11
Revisado por	MG	12/03/11

Nota 1.

Operaciones: La empresa Farmacéutica de Centro América, S.A., de nombre comercial Farca, S. A. se constituyó como sociedad anónima a través de escritura pública número 72 de fecha 6 de enero de 2005, por un período indefinido. Su principal actividad económica consiste en la fabricación de vitaminas, las cuales posteriormente comercializa y distribuye a nivel nacional.

Nota 2.

Políticas contables: Utiliza el método de valuación de costo promedio para sus inventarios; las propiedades, planta y equipo se registran al costo de adquisición y se deprecian según la vida útil, que son: Para el edificio 40 años, vehículos 5 años de vida útil, maquinaria 7.5 años, mobiliario y equipo 5 años y herramientas 10 años.

Nota 3.

Unidad monetaria: Los estados financieros están expresados en Quetzales, y la moneda extranjera está valuada al tipo de cambio de Q. 7.60 por cada dólar de los EE.UU. de América, según el Banguat.

Nota 4.

La cuenta propiedades, planta y equipo se integra de la siguiente forma:

Cuenta	Vida útil	Costo	Depre. Acumulada
Terrenos	-	2,000,000	-
Edificio	40	4,000,000	(250,000)
Mobiliario y equipo	5	781,738	(113,652)
Maquinaria	7.5	3,760,000	(1,730,000)
Vehículos	5	1,500,000	(440,000)
Herramientas	10	500,000	(62,500)

Fuente: Elaboración propia.

Nota 5.

La empresa apertura una cuenta de depósito monetario en Banco Industrial, S.A., en la cual tiene firma registrada el Gerente General señor José Ramón García y el Gerente Financiero señor Víctor Estrada, dicha cuenta sirve para manejar la mayor parte del efectivo con que cuenta la empresa.

Nota 6.

Patrimonio: El capital de la empresa se encuentra dividido en 2,950 acciones comunes con valor nominal de Q. 2,000.00 cada una, las cuales se encuentran suscritas y pagadas en su totalidad.

Nota 7.

Eventos subsecuentes: Se encuentra pendiente de resolver un juicio establecido por un empleado en contra de la farmacéutica, dicho empleado sostiene que fue despedido injustificadamente.

Farmacéutica de Centro América, S. A.

Propiedades, planta y equipo

Integración de la cuenta

Cifras expresadas en Quetzales

PT	F - 6	
Preparado por	MY	10/03/11
Revisado por	MG	12/03/11

CUENTA	2010	2009
Maquinaria	5,510,000	3,760,000
Depreciación Acumulada	(1,730,000)	(1,092,000)
	3,780,000	2,668,000
Edificio	4,000,000	4,000,000
Depreciación Acumulada	(250,000)	(300,000)
	3,750,000	3,700,000
Terrenos	2,000,000	2,000,000
Vehículos	1,500,000	1,500,000
Depreciación Acumulada	(740,000)	(440,000)
	760,000	1,060,000
Mobiliario y equipo	781,738	781,738
Depreciación Acumulada	(270,000)	(113,652)
	511,738	668,086
Herramientas	500,000	500,000
Depreciación Acumulada	(187,500)	(62,500)
	312,500	437,500
Sumas	11,114,238	10,533,586

5.3 Planificación de la auditoría

5.3.1 Procedimientos iniciales de auditoría

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Planeación

Actividades Preliminares

Al 31-12-10

	PT	F - 7	
Preparado por	MY	11/03/11	
Revisado por	MG	12/03/11	

1. Continuidad de relación con el cliente

Evaluamos la continuación de la relación con la empresa Farmacéutica de Centro América, S.A. y no existen problemas para continuar con esa relación de auditoría.

2. Ética

Ningún miembro del equipo tiene intereses particulares en la empresa Farmacéutica de Centro América, S.A.

3. Términos del trabajo

Nos contrataron para la realización de la Auditoría del componente Propiedades, Planta y Equipo de la empresa Farmacéutica de Centro América, S.A. por el período que termino al 31 de diciembre del 2010.

El objetivo: Expresar una opinión sobre la razonabilidad del componente Propiedades, Planta y Equipo, incluidas las cuentas relacionadas con dicho rubro (caja y bancos, y cuentas por pagar), de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

5.3.1.1 Carta compromiso

Ciudad de Guatemala, 29 de enero de 2011.

PT	F - 8	
Preparado por	MY	11/03/11
Revisado por	MG	12/03/11

Al Consejo de Administración de

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Han solicitado ustedes que auditemos el componente propiedades, planta y equipo de la empresa Farmacéutica de Centro América, S.A., por el período que terminó al 31 de diciembre de 2010. Por medio de esta carta tenemos el gusto de confirmarles nuestra aceptación y nuestro entendimiento de este trabajo. Nuestra auditoría se conducirá con el objetivo de expresar nuestra opinión sobre el componente propiedades, planta y equipo.

Conduciremos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos, que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si el componente propiedades, planta y equipo está libre de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones del componente propiedades, planta y equipo. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa del componente propiedades, planta y equipo, ya sea debida a fraude o a error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable del componente propiedades, planta y equipo 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 evaluar la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general del componente propiedades, planta y equipo.

Debido a la naturaleza de prueba y a otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitantes inherentes de cualesquier sistema de contabilidad y de control interno, hay un riesgo inevitable de que puedan quedar sin descubrir incluso algunas representaciones erróneas de importancia relativa.

Al hacer nuestras evaluaciones del riesgo, consideramos el control interno relevante a la preparación de los estados financieros por la entidad para poder 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. Sin embargo, esperamos proporcionarles una carta por separado concerniente a cualesquier debilidades de importancia relativa que lleguen a nuestra atención durante la auditoría del componente propiedades, planta y equipo; sobre el diseño o implementación del control interno del mismo.

Les recordamos que es responsabilidad de la administración de la empresa la preparación de estados financieros, que presenten razonablemente la posición financiera, el desempeño financiero de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera. Nuestro dictamen de auditor explicará que la administración es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable y esta responsabilidad incluye:

- Diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación de estados financieros que estén libres de representación errónea ya sea debida a fraude o a error.

- Seleccionar y aplicar políticas contables apropiadas y
- Hacer estimaciones contables apropiadas en las circunstancias.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a la administración confirmación por escrito respecto de las representaciones que nos hagan en conexión con la auditoría. Esperamos la total cooperación de su personal y confiamos en que pondrán a nuestra disposición cualquier registro, documentación y otra información que se les solicite en conexión con nuestra auditoría.

Nuestros honorarios están en función a hora hombre invertidas, capacidad y experiencia de los miembros del grupo profesional, los hemos estimado en Q. 100,000.00 a facturar de la siguiente manera: 50% al inicio de la auditoría, 25% al concluir el trabajo de campo y 25% contra entrega de los informes.

Favor de firmar y devolver la copia anexa de esta carta para indicar su conformidad y entendimiento de los arreglos para nuestra auditoría del componente propiedades, planta y equipo.

Licda. Maria de los Angeles Yoc
Colegiado 3456

Juárez Yoc & Asociados, S. C.

5.3.2 Estrategia general

5.3.2.1 Entendimiento del componente

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, planta y equipo

Estrategia general

31-12-10

PT	F - 9	
Preparado por	MY	11/03/11
Revisado por	MG	12/03/11

Enunciado	Situación del componente	Efecto en la auditoría
Principios de contabilidad	Niif's	Revisión de cumplimiento
Métodos de depreciación	En base a vida útil	Revisión de cumplimiento
Propiedad de las instalaciones	Propiedad de la farmacéutica según escritura pública	Revisión de cumplimiento
Localización de las instalaciones, bodegas u oficinas	Tanto las oficinas administrativas como las bodegas se encuentran ubicadas en 14 calle 35-98 zona 7	Ninguno
Tecnología de maquinaria para la elaboración de vitaminas	Se cuenta con maquinaria moderna	Ninguno
Suministro y costo de energía de la planta	Normal	Ninguno
Uso de auditores internos	La empresa no cuenta con departamento de auditoría interna	Control interno
Uso de especialistas o expertos	No se ha tenido necesidad	Ninguno

5.3.2.2 Evaluación del control interno

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Cuestionario de control interno

AI 31-12-10

PT	F - 10	
Preparado por	MY	12/03/11
Revisado por	MG	14/03/11

No.	Descripción	Respuesta		
		Si	No	N/A
1.	¿Delega la gerencia suficientemente la responsabilidad de las decisiones de financiamiento y operaciones para la planta o el equipo?		X ✘	
2.	¿Utiliza la gerencia adecuadamente las herramientas para desarrollar y delegar las políticas operativas y financieras relativas a la planta de producción?	X		
3.	¿Existe la estabilidad del personal dentro de la farmacéutica, principalmente del personal de jerarquía encargado de la compra de la maquinaria así como de los principales activos?		X ✘	
4.	¿Inicia la junta directiva investigaciones sobre procedimientos administrativos y la estructura de control interno para los activos fijos?	X		
5.	¿Otorgan las políticas una consideración adecuada a las prácticas aceptables de negocio, conflictos de interés y códigos de conducta dentro de la farmacéutica?	X		
6.	¿Se especifica por escrito los límites de autoridad para autorizar transacciones, como compras o ventas de activos y éstos son conocidos por todas las partes pertinentes?		X ✘	
7.	¿Existen políticas para desarrollar y modificar los sistemas contables y procedimientos de control, incluyendo desarrollo, modificación y uso de cualquier programa de computadora y archivos de datos relacionados con los activos fijos?	X		
8.	¿Existe un método para comunicar al personal las políticas contables, procedimientos, controles internos y requisitos legales relativos a los activos fijos y las cuentas relacionadas con éstos?	X		
9.	¿Vigila y supervisa la gerencia los sistemas contables?	X		

✘ Ver deficiencias en **F-23**

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Evaluación del riesgo por la entidad

Memorando de evaluación

Al 31-12-10

PT	F - 11	
Preparado por	MY	12/03/11
Revisado por	MG	14/03/11

Según respuestas obtenidas de la administración de la empresa y del jefe del departamento de contabilidad, ellos han identificado ciertos factores que afectan el riesgo de representación errónea de importancia relativa en los estados financieros terminados al 31 de diciembre de 2010.

Según el gerente han surgido nuevas empresas cuyo giro comercial es muy parecido al de la Farmacéutica de Centro América, S.A. lo que ocasiona una fuerte competencia y presión hacia el área de ventas. Esto ha hecho que se piense en incursionar en nuevas áreas, a través de la investigación de nuevos productos farmacéuticos, en la compra de más y mejor maquinaria, en la construcción de una nueva planta, a modo de continuar como empresa líder en la venta y comercialización de vitaminas no sólo en el territorio guatemalteco sino para poder incursionar próximamente en nuevas fronteras.

Farmacéutica de Centro América, S.A.**Sistema de evaluación contable**

	PT	F - 12
Preparado por	MY	12/03/11
Revisado por	MG	14/03/11

Narrativa de comprensión del proceso contable**Al 31-12-10**

A continuación se detalla en forma general, algunas transacciones de la Farmacéutica de Centro América, S.A. los cuales se obtuvieron a través de consultas con el personal de la empresa. Es importante mencionar que la empresa utiliza el sistema SAP para realizar sus operaciones.

Compra de activos fijos

El gerente o jefe de cada departamento debe realizar una solicitud de compra de los activos fijos o insumos que considere son necesarios adquirir, dicha solicitud se ingresa al módulo de compras en la opción de órdenes de compra. Posteriormente, la solicitud es firmada por el interesado y se traslada a la gerencia general para su autorización. Cuando la orden de compra ya está autorizada, se traslada al encargado de compras en el departamento de contabilidad para que verifique en su base de datos los posibles proveedores de los activos o bienes a comprar. El encargado de compras solicita como mínimo tres cotizaciones y selecciona el mejor precio con base en la cotización del proveedor, las cotizaciones son firmadas de autorizadas por la gerencia y elaboradas por el encargado de compras.

Una vez aprobada la cotización del producto a comprar, se genera la orden de compra en el módulo de compras, la cual se encuentra pre numerada, pre impreso y consta de dos copias, la original se le entrega al proveedor, la primera y la segunda copia, quedan en poder del encargado de compras y el encargado de bodega respectivamente.

Al final cuando el proveedor lleva los bienes o insumos solicitados, los traslada directamente al encargado de bodega, quien coteja los datos de la orden de compra contra la factura del proveedor y firma de recibido tanto el encargado de bodega como la persona que solicitó la compra. Ya que se tiene el bien físicamente se ingresa al módulo de compras directamente, en donde se ingresa la factura según el proveedor que corresponda. Se verifica que los datos de la orden de compra, que es generada en el sistema coincidan con el valor de la factura. Este proceso genera instantáneamente el cargo al inventario o cuenta de gasto y abona las cuentas por pagar si la operación se realizó al crédito, o se debita de la cuenta de bancos si la operación fue cancelada en efectivo.

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Conocimiento de las actividades de control

Cuestionario de control interno

Al 31-12-10

PT	F - 13	
Preparado por	MY	12/03/11
Revisado por	MG	14/03/11

No.	Descripción	Respuesta		
		SI	NO	N/A
	Caja y Bancos			
1.	¿Los fondos de caja se manejan a través de fondos fijos?	X		
2.	¿Se hacen cortes de fondos en efectivo frecuentemente por las personas encargadas de su custodia?		X ✓	
3.	¿Están debidamente respaldados con comprobantes los desembolsos de efectivos?	X		
4.	¿Está prohibido usar los fondos de caja para hacer efectivos cheques de funcionarios, empleados, clientes u otras personas?	X		
5.	¿Notifican al banco inmediatamente cuando una persona autorizada para firmar abandona el puesto dentro de la empresa?	X		
	Propiedades, planta y equipo			
1.	¿Se llevan registros auxiliares de los bienes en forma adecuada?	X		
2.	¿Los registros en tarjetas auxiliares de los bienes son comparados con el libro mayor por lo menos anualmente?	X		
3.	¿Se practican inventarios periódicos de los bienes y se	X		

	comparan con los registros respectivos?			
4.	¿Los registros de los bienes contienen suficiente información y detalle según las necesidades de la empresa?	X		
5.	¿Existen políticas definidas sobre el método de depreciación?	X		
6.	¿Cuentan con seguro las propiedades, planta y equipo?		X ¥	
7.	¿Se ajustan los libros por las diferencias encontradas al hacerse el recuento de los activos fijos, en el mismo momento?	X		
8.	¿Se preparan instrucciones escritas para la toma de los inventarios físicos de los bienes?		X ¥	
	Cuentas por pagar			
1.	¿Se necesita autorización por escrito para efectuar todas las compras y pagos?	X		
2.	¿Se basa el departamento de contabilidad en las órdenes de compra para hacer sus movimientos?		X ¥	
3.	¿Se pasan las facturas y sus comprobantes junto con el cheque de pago a la persona encargada de firmarlo?	X		
4.	¿La relación de cuentas por pagar se obtiene por lo menos una vez al mes y se coteja con el libro mayor?		X ¥	

¥ Ver deficiencias en **F-23**

Conclusión: En base a las respuestas que se obtuvieron se determinó que es posible confiar en el control interno existente dentro de la farmacéutica.

Juárez Yoc & Asociados, S.C.

5.3.2.3 Establecimiento de niveles de importancia relativa

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Estrategia General de Auditoría

Integración del componente

Al 31-12-10

PT	F - 14	
Preparado por	MY	12/03/11
Revisado por	MG	14/03/11

CUENTA	SALDO	%
Maquinaria	5,510,000	
Depreciación Acumulada	(1,730,000)	
	3,780,000	34
Edificio	4,000,000	
Depreciación Acumulada	(250,000)	
	3,750,000	34
Terrenos	2,000,000	18
Vehículos	1,500,000	
Depreciación Acumulada	(740,000)	
	760,000	7
Mobiliario y equipo	781,738	
Depreciación Acumulada	(270,000)	
	511,738	5
Herramientas	500,000	
Depreciación Acumulada	(187,500)	
	312,500	2
Sumas	11,114,238	100

Materialidad ajustes: utilidad antes ISR Q. 1, 583,281 * 5%= Q. 80,000.00

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Estrategia General de Auditoría

Conclusión de la Estrategia General

Al 31-12-10

PT	F - 15	
Preparado por	MY	13/03/11
Revisado por	MG	14/03/11

En el componente de propiedades, planta y equipo centraremos nuestra atención en las siguientes cuentas:

Edificio	3,750,000	34%
Maquinaria	3,780,000	34%

Auditando con detalle las cuentas de edificios y maquinaria se cubren el 68 % del total de la integración de propiedades, planta y equipo.

El enfoque es el siguiente:

Edificios: Revisión de la escritura pública, recálculo de la depreciación, revisión de mejoras, observación física del bien inmueble, observación de la licencia de construcción.

Maquinaria: Revisión de adiciones y retiros, observación física, recálculo de la depreciación, evaluación del deterioro.

Para las demás cuentas se harán pruebas muy generales sin entrar a detalle por su poca importancia relativa.

Farmacéutica de Centro América, S.A.**Plan General de Auditoría****Propiedades, planta y equipo****AI 31-12-10**

PT	F - 16	
Preparado por	MY	13/03/11
Revisado por	MG	14/03/11

Cuenta	Saldo del rubro	%	Descripción	Riesgo	Naturaleza	Oportunidad	Extensión
propiedades, planta y equipo: Edificio - Terreno Maquinaria Vehículos Mobiliario y equipo	11,114,238	60	Se integra por maquinaria, vehículos, edificios, terrenos, mobiliario y equipo, y herramientas	Cálculos complejos, susceptible a robos, deterioro, errores en estimaciones	Revisión de documentos, volver a calcular la depreciación, revisión de adiciones y retiros	5/04/11	100%
Caja y bancos	2,646,864	16	Efectivo, una cuenta de ahorro y una cuenta de depósito monetario	Susceptible a robo	Arqueos y conciliaciones bancarias	25/04/11	75%
Cuentas por pagar activos fijos	4,038,620	24	Integrada por diversos proveedores	Errores en estimaciones	Confirmaciones externas y revisión de documentos	10/05/11	85%
		100					

5.3.3 Plan específico de auditoría

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Planeación Técnica y Administrativa

Al 31-12-10

PT	F - 17	
Preparado por	MY	16/03/11
Revisado por	MG	18/03/11

I. Fechas clave de la auditoría e informes

Cierre fiscal: 31 de diciembre 2010

Cierre a revisar: 31 de diciembre 2010

Revisión preliminar junio de 2011 Revisión final agosto de 2011

Fecha de entrega de informes informe final 15 de octubre de 2011

Informes a entregar 1 borrador y 1 final

II. **Objetivos de la auditoría:** El objetivo de la auditoría es expresar una opinión sobre la razonabilidad del componente propiedades, planta y equipo, al 31 de diciembre 2010 de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

III. **Generalidades y operaciones:** La empresa Farmacéutica de Centro América, S.A., es una compañía que se dedica a la producción y distribución de vitaminas en el territorio guatemalteco, cuenta con el 15% del mercado nacional.

IV. **Controles gerenciales:** Los controles internos contables y administrativos con que cuentan son fuertes, mantienen una adecuada línea de segregación de funciones. Es el consejo de administración quien toma las decisiones que son clave para la farmacéutica.

V. Personal clave:

Gerente general: José Ramón García

Gerente de producción: Arturo Garabito

Contador general: Demetrio Clemente

Encargado de bodega: Danilo Ortiz Camey

VI. Evaluación del control interno: Como se indicó en el punto IV, el sistema de control interno es fuerte, sin embargo, ampliaremos nuestro conocimiento específicamente sobre el sistema de control interno que mantienen sobre el componente de propiedades, planta y equipo.

VII. Niveles de importancia relativa y materialidad: Con relación a la importancia relativa: Se dará énfasis a los rubros mayores o iguales al 05% sobre el total del componente a auditar (ver F – 14). Materialidad: El alcance para ajustes será de Q. 75,000.00.

VIII. Trabajo a realizar: Considerando el conocimiento que tenemos del cliente y lo adecuado del sistema de control interno, confiaremos en los mismos por lo que utilizaremos una mezcla de pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas.

Socio _____

Gerente _____

Farmacéutica de Centro América, S.A.**Cálculo ISR diferido****Cifras expresadas en quetzales****Al 31-12-10**

PT	F – 20	
Preparado por	MY	15/09/11
Revisado por	MG	28/09/11

# Partida		Valores		Variación	ISR	Clasificación
Financiero	Fiscal	Financiero	Fiscal			
6 (deterioro)	-	250,000	-	250,000	77,500 [¥]	Activo
-	2 (depreciación)	-	(100,000)	(100,000)	(31,000) [∞]	Pasivo

[¥] Suma de ISR activo 77,500

[∞] Suma de ISR pasivo (31,000)

ISR Diferido 46,500

Diferencia temporaria por deterioro:

Financieramente el deterioro debe registrarse en el momento en que se conoce, pero la base fiscal solamente permite depreciar el activo de acuerdo a los porcentajes legales establecidos.

Diferencia temporaria por depreciación:

La diferencia se encuentra en el período de tiempo a depreciar, ya que financieramente se deprecia de acuerdo a la vida útil y fiscalmente es por porcentajes definidos, éstos en la mayoría de casos son diferentes.

Farmacéutica de Centro América, S.A.
Ajustes y reclasificaciones base financiera
Cifras expresadas en quetzales

PT	F - 21 1/6	
Preparado por	MY	25/08/11
Revisado por	MG	31/08/11

Al 31-12-10

Ref.	Descripción	Debe	Haber	Disposición	Ref. Técnica
A-8	Ajuste 1				
	Banco Internacional	110,000			
	Cuentas por pagar Activos Fijos		110,000		
	Registro del cheque No.33 que corresponde al pago por mantenimiento de maquinaria todavía se encontraba en poder del cajero.	110,000	110,000		
A-10	Ajuste 2				
	Banco Continental	86,296			
	Intereses producto		86,296		
	Registro de los intereses, producto de la cuenta en dólares correspondiente al año 2010.	86,296	86,296		
D-5 2/3	Ajuste 3				
	Vehículos	490,000			
	Depreciación gasto	140,000			
	Inventarios		490,000		
	Depreciación acumulada vehículos		140,000		
	Registro correcto de dos montacargas que se encontraban registrados anteriormente como inventario.	630,000	630,000	De acuerdo	NIC 16 Párrafo 7

Farmacéutica de Centro América, S.A.
Ajustes y reclasificaciones base financiera
Cifras expresadas en quetzales

PT	F - 21 2/6	
Preparado por	MY	25/08/11
Revisado por	MG	31/08/11

AI 31-12-10

Ref.	Descripción	Debe	Haber	Disposición	Ref. Técnica
D-5 3/3	Ajuste 4				
	Mobiliario	300,000			
	Depreciación acum. herramientas	157,500			
	Herramientas		300,000		
	Depreciación acum. mobiliario		90,000		
	Otros ingresos		67,500		
	Al momento de registrar las facturas correspondientes a las compras del mes de junio 2009, se determinó que parte del mobiliario se encontraba dentro de la cuenta de herramientas, por lo que se procede al registro para clasificar la compra donde corresponde.	457,500	457,500	De acuerdo	NIC 8 Párrafo 45
D-5 3/3	Ajuste 5				
	Maquinaria	90,000			
	Gasto del período		45,000		
	Depreciación acum. maquinaria		45,000		
	De la maquinaria que se importó en 2010 los gastos por servicio de transporte no fueron capitalizados como corresponde, sino como un gasto por lo que se procedió al registro correcto. Según se indicó al inicio esta maquinaria cuenta con dos años de vida útil.	90,000	90,000	De acuerdo	NIC 16 Párrafo 16 inciso (b)

Farmacéutica de Centro América, S.A.
Ajustes y reclasificaciones base financiera
Cifras expresadas en quetzales

PT	F – 21 3/6	
Preparado por	MY	55/08/11
Revisado por	MG	31/08/11

Al 31-12-10

Ref.	Descripción	Debe	Haber	Disposición	Ref. Técnica
D-6	Ajuste 6				
	Depreciación acumulada maquinaria	200,000			
	Gasto por deterioro	250,000			
	Activos no corrientes disponibles para la venta	50,000			
	Maquinaria		500,000		
	Registro del deterioro de una máquina, que será vendida para repuestos.	500,000	500,000	De acuerdo	NIC 16 P.63,67(b), NIIF 5 P.6
D-7	Ajuste 7				
	Depreciación gasto	374,332			
	Deprec. Acumulada maquinaria		374,332		
	Registro de la depreciación gasto del período correspondiente a maquinaria.	374,332	374,332	De acuerdo	Nic 16
D-9	Ajuste 8	Debe	Haber		
	Vehículos revaluados	900,000			
	Impuesto por revaluación	90,000			
	Superávit por revaluación		900,000		
	Banco Internacional		90,000		
	Registro de la revaluación a inicios del año 2010, de cuatro camiones.	990,000	990,000	De acuerdo	NIC 16 P. 31

Farmacéutica de Centro América, S.A.
Ajustes y reclasificaciones base financiera
Cifras expresadas en quetzales

PT	F - 21 4/6	
Preparado por	MY	55/08/11
Revisado por	MG	31/08/11

Al 31-12-10

Ref.	Descripción	Debe	Haber	Disposición	Ref. Técnica
D-9	Ajuste 9				
	Superávit por revaluación	300,000			
	Depreciación acumulada vehículos revaluados		300,000		
	Registro de la depreciación de los vehículos revaluados, correspondiente al primer año de uso (2010).	300,000	300,000	De acuerdo	NIC 16 Párrafo 39
D-10	Ajuste 10				
	Cuentas por Cobrar aseguradora	150,000			
	Depreciación acumulada vehículos	105,000			
	Pérdida de capital	70,000			
	Superávit por revaluación	150,000			
	Dep. Acum. Vehículos revaluados	75,000			
	Vehículos		175,000		
	Vehículos revaluados		225,000		
	Utilidades retenidas		150,000		
	Registro del camión que se robaron el día 6 de enero, por el cual la aseguradora ofreció pagar la cantidad de Q. 150,000.00.	550,000	550,000	De acuerdo	NIC 16 Párrafo 41

Farmacéutica de Centro América, S.A.
Ajustes y reclasificaciones base financiera
Cifras expresadas en quetzales

PT	F – 21 5/6	
Preparado por	MY	55/08/11
Revisado por	MG	31/08/11

Al 31-12-10

Ref.	Descripción	Debe	Haber	Disposición	Ref. Técnica
D-9	Ajuste 11				
	Activo no corriente mantenido para la venta	480,000			
	Depreciación acumulada vehiculos	320,000			
	Vehículos		800,000		
	Traslado del tráiler que la administración decidió vender dentro del primer trimestre de 2011, por lo que se traslada a el activo destinado para la venta.	800,000	800,000	De acuerdo	NIC 16 P.67 (b) NIIF 5 P.6
AA-6	Ajuste 12				
	Reparación y mantenimiento gasto	100,000			
	Cuentas por pagar		100,000		
	Registro de la factura 17452 emitida por Discar, S.A. con fecha 15 de diciembre, correspondiente a mantenimiento de la maquinaria.	100,000	100,000		
AA-8	Ajuste 13				
	Cuentas por pagar	90,000			
	Descuento sobre compras		90,000		
	Registro del descuento navideño otorgado por Quimicos Industriales, S.A.	90,000	90,000		

Farmacéutica de Centro América, S.A.
Ajustes y reclasificaciones base financiera
Cifras expresadas en quetzales
Al 31-12-10

PT	F - 21 6/6	
Preparado por	MY	55/08/11
Revisado por	MG	31/08/11

Ref.	Descripción	Debe	Haber	Disposición	Ref. Técnica
D-5 1/3	Ajuste 14				
	Depreciación Acumulada	150,000			
	Gasto de ejercicio		100,000		
	Otros ingresos		50,000		
	La administración había depreciado el edificio según los porcentajes de la ley, y según NIC 16 debe depreciarse en base a la vida útil, 40 años según políticas de la administración.	150,000	150,000		
F-20	Ajuste 15				
	ISR Diferido Activo	77,500			
	ISR Diferido Pasivo		31,000		
	Impuesto a las Ganancias		46,500		
	Registro del ISR diferido correspondiente al año 2010 de Farmacéutica de Centro América, S.A.	77,500	77,500	De acuerdo	NIC 12 P15

Farmacéutica de Centro América, S.A.**Deficiencias de control interno****AI 31-12-10**

PT	F - 23	
Preparado por	MY	25/08/11
Revisado por	MG	31/08/11

Ref.	Deficiencia	Recomendación	Comentario cliente
A-6	1		
	En caja chica detectamos vales de octubre 2010 firmados por el bodeguero sin liquidar	Que se liquiden oportunamente los vales	De acuerdo.
D-5	2		
	Como resultado de las evaluaciones detectamos que por error el contador registró dentro del inventario los vehículos que transportan la mercadería de la bodega a los camiones repartidores	Que se revise la segregación de funciones dentro del departamento de contabilidad, para que no sea una sola persona quien realice todo el trabajo	De acuerdo.
D-5	3		
	En el momento de revisar las facturas que amparan las compras, detectamos que parte de lo registrado como herramientas correspondía a mobiliario y equipo	Que se clasifiquen adecuadamente los activos pues los montos de depreciación varían de un activo a otro	De acuerdo.
D-5	4		
	Haciendo las revisiones detectamos el contador registro como gasto del período lo cancelado por transporte de la maquinaria de la aduana a las instalaciones	Dar capacitaciones a las personas que integran el departamento de control interno	De acuerdo.

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Análisis del dictamen

AI 31-12-10

PT	F - 24	
Preparado por	MY	13/11/11
Revisado por	MG	15/11/11

Después de aplicar todas las técnicas y procedimientos de auditoría conocidas de acuerdo a mi experiencia, y aplicando las Normas Internacionales de Auditoría, procedimos a discutir los ajustes resultantes de practicar la auditoría al componente propiedades, planta y equipo con la Junta Directiva de Farmacéutica de Centro América, S. A., quienes de acuerdo con los resultados:

Si aceptan los ajustes

Por lo tanto:

Considerando que los activos están razonablemente presentados y que si aceptaron los ajustes la opinión es limpia o estándar, según **NIA 700** párrafo **39**.

5.4 Ejecución de la auditoría

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Caja y Bancos

Sumaria

Al 31-12-10

PT	A	
Preparado por	MY	10/05/11
Revisado por	MG	18/05/11

Descripción	Ref.	Saldo según contabilidad	Ajustes y Reclasificaciones		Saldo según auditoría
			Debe	Haber	
Caja chica	A - 6	50,000 ¥			50,000
Banco Internacional	A - 8	996,864 ¥	110,000 ¹	90,000 ⁷	1,016,864
Banco Continental	A - 10	1,600,000 ¥	86,296 ²		1,686,296
		2,646,864 ^{F-18}	196,296 ^{F-18}	90,000 ^{F-18}	2,753,160 ^{F-18}

Conclusión: En nuestra opinión las cifras presentadas en la sumaria de caja y bancos, son razonables, de acuerdo con NIFS.

Juárez Yoc & Asociados, S.C.

¥ Cotejado DMG

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Caja y Bancos

Programa de Auditoría

AI 31-12-10

PT	A - 2	
Preparado por	MY	10/05/11
Revisado por	MG	18/05/11

I. Objetivos de auditoría

1. Que el efectivo exista
2. Que el efectivo sea propiedad de la empresa
3. Que las transacciones hayan ocurrido
4. Que las transacciones se hayan registrado al 100%
5. Que las transacciones se hayan cortado adecuadamente
6. Que los saldos estén adecuadamente valuados
7. Que los saldos estén adecuadamente presentados y revelados

II. Procedimientos de auditoría

No.	Descripción	Ref. PT	Auditor	Tiempo planeado semanas	Tiempo Real semanas
1.	Practicar arqueo de caja chica asegurándose de reintegrar los valores al finalizar el mismo.	A - 4	MY	2	1
2.	Recalcular los intereses del banco asegurándose que el saldo esté valuado al tipo de cambio de cierre.	A - 6	MY	1	1
3.	Revisar las conciliaciones del banco, partidas mayores o iguales a Q. 500,00.00	A - 8	MY	4	3
4.	Asegurar la presentación correcta en el activo corriente	A	MY	1	1

Farmacéutica de Centro América, S.A.**Caja y Bancos****Alcances y revelaciones****Al 31-12-10**

PT	A - 4	
Preparado por	MY	10/05/11
Revisado por	MG	18/05/11

I. Alcances

Cuenta	Saldo	Sustantivas	Cumplimiento	Cruce otras áreas	Total
Caja chica	50,000	100%			100%
Banco Internacional	996,864	100%			100%
Banco Continental	1,600,000	100%			100%
	2,646,864				100%

II. Revelaciones

1. Tipo de cambio al 31 de diciembre de 2010 7.60 x \$1. Según Banguat.

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Caja y Bancos

Arqueo de caja chica

Al 31-12-10

PT	A - 6	
Preparado por	MY	10/05/11
Revisado por	MG	18/05/11

Vale No.	Fecha	Valor	Total
20	Octubre 2010	4,000☒☉	
21	Octubre 2010	4,000☒☉	
22	Octubre 2010	4,000☒☉	
23	Octubre 2010	4,000☒☉	
24	Octubre 2010	4,000☒☉	20,000
Denominación	Cantidad	Suman	
200	75	15,000	
100	75	7,500	
20	375	7,500	30,000
			50,000^A

El arqueo ascendió a Q. 50,000.00, los valores y documentos fueron devueltos íntegramente al finalizar el mismo.

Guatemala, 10 de abril de 2010.

Juan Castellanos

Cajero

Marielos Yoc

Auditor

☉ Vales antiguos firmados por el bodeguero, por lo que proponemos **Control interno 1** en F- 23.

☒ Cotejado contra vale firmado por el bodeguero.

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Caja y Bancos

Conciliación Banco Internacional

Al 31-12-10

PT	A - 8	
Preparado por	MY	15/05/11
Revisado por	MG	20/05/11

Saldo según contabilidad			996,864A
<i>Cheques en circulación</i>			
numero	fecha	valor	
33	Julio 2010	110,000¥©	
35	Diciembre 2010	20,000¥	
36	Diciembre 2010	80,000¥	
37	Diciembre 2010	30,000¥	240,000
Deposito en transito			100,000£
Saldo según banco			A-9 1,336,864

© Cheque a nombre de Maquinas del Sur, S.A. de julio 2010 en poder del cajero, por lo que proponemos **ajuste 1** en **F - 21**.

£ Cotejado contra depósito

¥ Cotejado contra cheque Boucher

FORMA PARA CIRCULARIZACION DE SALDOS A INSTITUCIONES FINANCIERAS

Farmacéutica de Centro America, S.A.

NOMBRE DEL CLIENTE

Nombre de la Entidad Financiera **Banco Internacional, S.A.**

Hemos proporcionado a nuestros auditores la siguiente información al cierre del período terminado el <FECHA DE LA AUDITORIA>, referente a nuestros depósitos y saldos de préstamos. Por favor confirme la exactitud de esta información anotando cualquier salvedad sobre la información proveída. Si los saldos se han dejado en blanco, por favor complete esta forma suministrando los saldos en el espacio proporcionado. * Aunque no les pedimos ni esperamos una búsqueda detallada de nuestros registros, si durante el proceso de completación de esta confirmación se da cuenta que existe información adicional acerca de otros depósitos o préstamos que podríamos tener con ustedes, por favor incluya tal información abajo. Por favor use el sobre adjunto para devolver la forma directamente a nuestros auditores.

1. Al cierre del período en la fecha mencionada, nuestros registros indican el siguiente saldo de depósito:

NOMBRE DE LA CUENTA	CUENTA No.	TASA DE INTERES	SALDO *
Farmacéutica de Centro América, S.A.	17-306054	0%	Q. 1,336,864.00 A-8

2. Estuvimos directamente sujetos a la institución financiera por préstamos al cierre del período en la fecha mencionada arriba, tales como:

CUENTA No./DESCRIPCION	SALDO	FECHA DE VENCIMIENTO	TASA DE INTERES	FECHA A LA CUAL EL INTERES ES PAGADO	DESCRIPCION DEL COLATERAL

3. Detalle de firmas autorizadas.

José Ramon Garcia
(Firma Autorizada del Cliente)

05/05/2008
(Fecha)

La información presentada por el cliente está de acuerdo con nuestros registros. Aunque no efectuamos una exhaustiva y detallada búsqueda en nuestros registros, ningún otro depósito o cuenta de préstamos llamó nuestra atención excepto lo anotado.

Blanca Samayoa
(Firma Autorizada Institución Financiera)

15/04/2011
(Fecha)

Encargada de cuenta
(Título)

EXCEPCIONES Y/O COMENTARIOS

Favor enviar esta forma directamente a nuestros auditores:

Juárez Yoc y Asociados, S.C.

* Comúnmente, los saldos se dejan intencionalmente en blanco, si no están disponibles al momento en que se prepara la forma.

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Caja y Bancos Moneda Extranjera

Analítica Banco Continental

Al 31-12-10

PT	A - 10	
Preparado por	MY	25/05/11
Revisado por	MG	31/05/11

Saldo según contabilidad	1,600,000 A
Tipo de cambio al cierre	7.60 ↔
Dólares	210,526
Saldo al inicio	1,600,000 A
Tipo de cambio al inicio	7.75 ↔
Dólares	206,451
	7.60
Saldo según auditoría	1,569,032
Saldo según contabilidad	1,600,000
Diferencia	30,980 Inmaterial Marielos Yoc
Cálculo de intereses	
Saldo dólares	206,451
Tasa de interés	5.50 ∞
Interese en dólares	11,355
Intereses en quetzales	86,296 £

£ Por este valor proponemos **ajuste 2** en **F-21** y **ajuste 1** en **F-22**

∞ Cotejado confirmación

↔ Cotejado Banguat

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, Planta y Equipo

Sumaria

Al 31-12-10

PT	D	
Preparado por	MY	16/06/11
Revisado por	MG	20/06/11

Concepto	Ref.	Saldo inicio	Adiciones	Retiros	Saldo contabilidad	Debe	Haber	Saldo auditoría
Terrenos		2,000,000			2,000,000			2,000,000
Edificio	D-8	4,000,000			4,000,000			4,000,000
Depre. Acum.	D-8 D-9	-300,000	-100,000 ¹⁴		-400,000 ¹⁴	150,000 ¹⁴		-250,000
		3,700,000	-100,000		3,800,000			3,750,000
Mobiliario y equipo	D-9	781,738			781,738	300,000 ⁴		1,081,738
Depre. Acum.		-113,652	-156,348 ⁴		-270,000 ⁴		-90,000 ⁴	-360,000
		668,086	-156,348		511,738	300,000	90,000	721,738
Maquinaria	D-6 D-8	3,760,000	1,750,000		5,510,000	90,000 ⁵	500,000 ⁶	5,100,000
Depre. Acum.		-1,092,000	-638,000 ⁵		1,730,000 ⁵	-200,000 ⁶	-45,000 ⁵ -374,332 ⁷	-1,949,332
		2,668,000	1,112,000		3,780,000	290,000	919,332	3,150,668
Vehículos	D-9 D-10	1,500,000			1,500,000	490,000 ³	800,000 ¹¹ 175,000 ¹⁰	1,015,000
Depre. Acum.	D-10	-440,000	-300,000 ³		-740,000 ³	320,000 ¹¹ 105,000 ¹⁰	140,000 ³	-455,000
		1,060,000	-300,000		760,000	915,000	1,115,000	560,000

vehículos revaluados	D-10					900,000 ⁸	225,000 ¹⁰	675,000
Depre. Acum.	D-10					75,000 ¹⁰	300,000 ⁹	-225,000
						975,000	525,000	450,000
Herramientas		500,000			500,000		300,000 ⁴	200,000
Deprec. Acum.		-62,500	-125,000 [□]		-187,500 [¥]	-157,500 ⁴		30,000
		437,500	-125,000		312,500	157,500	300,000	170,000
Sumas		10,533,586	430,652		10,964,238 F-18	2,787,500 F-18	2,949,332 F-18	10,802,406 F-18

Conclusión: En nuestra opinión las cifras presentadas en la sumaria de propiedades, planta y equipo, son razonables de acuerdo con NIFS.

Juárez Yoc & Asociados, S. C.

□ (1,319,348) Suma depreciación gasto

¥ (3,177,500) Suma depreciación acumulada

Farmacéutica de Centro América, S.A.**Propiedades, Planta y Equipo****Programa de Auditoría**

	PT	D - 2
Preparado por	MY	16/06/11
Revisado por	MG	20/06/11

I. Objetivos de auditoría

1. Que las propiedades, planta y equipo existan
2. Que el saldo de propiedades, planta y equipo sea propiedad de la empresa
3. Que las transacciones hayan ocurrido
4. Que las transacciones se hayan registrado al 100%
5. Que las transacciones se hayan cortado adecuadamente
6. Que los saldos estén adecuadamente valuados
7. Que los saldos estén adecuadamente presentados y revelados

II. Procedimientos de auditoría

No.	Descripción	Ref. PT	Auditor	T. planeado semanas	T. Real semanas
1.	Efectuar el movimiento del año en el costo y la depreciación acumulada	D	MY	5	3
2.	Inspeccionar físicamente la existencia y estado de los activos fijos	D - 5	MY	4	2
3.	Examinar la documentación que respalda la propiedad de los activos fijos, así como las adiciones y los retiros	D - 5	MY	5	2
4.	Recalcular la depreciación gasto y acumulada de acuerdo a la vida útil	D - 7	MY	2	1
5.	Recalcular la depreciación gasto de la base fiscal	D - 8	MY	6	3
6.	Evaluar si existen revaluaciones	D - 9	MY	6	2
7.	Evaluar si hay problemas de deterioro	D - 6	MY	5	2
8.	Revisar los hechos posteriores	D-10	MY	2	1
9.	Asegurar la clasificación en el activo no corriente	D	MY	1	1

Farmacéutica de Centro América, S.A.**Propiedades, Planta y Equipo****Alcances y Revelaciones****Al 31-12-10**

PT	D - 4	
Preparado por	MY	16/06/11
Revisado por	MG	20/06/11

I. Alcances

Cuenta	Saldo	Sustantivas	Cumplimiento	Cruce otras áreas	Total
Adiciones maquinaria	1,750,000	60%			60%
Depreciación gasto	1,658,348	100%			100%
Depreciación acumulada	2,594,000	72%	No probamos mobiliario, ni vehículos		72%
					77%

II. Revelaciones

1. Los activos están registrados al costo.
2. Las depreciaciones se calculan por el método de línea recta así: edificios 40 años, mobiliario y equipo 5 años, los vehículos 5 años, herramientas 10 años.
3. La farmacéutica cuenta con un seguro por siniestros renovable cada año.

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, Planta y Equipo

Analítica de Propiedades

Al 31-12-10

PT	D - 5 1/3	
Preparado por	MY	18/06/11
Revisado por	MG	22/06/11

Concepto	Saldo inicio	Adiciones	Retiros	Saldo contabilidad	Debe	Haber	Saldo auditoría
Terrenos	2,000,000 ¥			2,000,000			2,000,000 D
Edificio	4,000,000 β			4,000,000			4,000,000 £
Depre. Acum.	(300,000)	(100,000)		(400,000)	150,000€		(250,000)
	3,700,000 D	(100,000)		3,600,000	150,000		3,750,000 D

€ Por este valor proponemos **ajuste 14** en **F - 21**

¥ Se examinó la escritura de compraventa del terreno

β Se examinó el acta del consejo de administración en la cual se autoriza la construcción del edificio y su valuación.

£ Se determinó la propiedad de los edificios a través de la respectiva licencia de construcción.

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, Planta y Equipo

Adiciones

Al 31-12-10

PT	D - 5 2/3	
Preparado por	MY	18/06/11
Revisado por	MG	22/06/11

Cheque	Fecha	Factura	Concepto	Valor
200	Enero 2010	2030	Mezcladora	262,500 [☒]
400	Enero 2010	1060	Envasadora	437500 [☒]
600	Enero 2010	7865	Llenado	350,000 [☒]
			Probado (60%)	1,050,000
			No probado (40%)	700,000
				1,750,000 [☐]

Dentro del rubro de inventarios se encuentran registrados dos montacargas por valor de Q. 490,000.00 y vida útil de 7 años, por error del contador se clasificó mal por lo que desde su compra a inicios de 2009 no se ha depreciado. Por ser un problema de estimación, el ajuste se lleva al resultado según NIC 8.

Costo vehículos	490,000 [☒]
Vida útil	7
Depreciación gasto para cada año	70,000 [☒]

☒ Cotejado contra cheque, factura y observado físicamente.

☒ Por estos valores proponemos **ajuste 3** en **F-21** y **control interno 2** en **F-23**

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, Planta y Equipo

Adiciones

31-12-10

PT	D – 5 3/3	
Preparado por	MY	18/06/11
Revisado por	MG	22/06/11

Al momento de revisar las facturas correspondientes a las compras de junio de 2009 se determinó que Q. 300,000.00 que se encuentran como herramientas corresponden a mobiliario y equipo.

Cuenta	Saldo contabilidad	Debe	Haber	Saldo auditoría
Herramientas (vida útil 10 años)	500,000		300,000£	200,000
Depreciación acumulada	(187,500)	157,500£		(30,000)
Mobiliario y equipo (vida útil 5 años)	0	300,000£		300,000
Depreciación acumulada			90,000£	(90,000)
	312,500	457,500	390,000	380,000

De la maquinaria que se importó en 2010 el contador registró como gasto el servicio de transporte a Transur, S.A., por traer la maquinaria de la aduana Santo Tomás a las instalaciones, dicho monto asciende a la cantidad de Q. 90,000.00 ¥

£ Por este valor proponemos **ajuste 4** en **F-21** y **control interno 3** en **F-23**

¥ Por este valor proponemos **ajuste 5** en **F-21** y **control interno 4** en **F-23**

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, Planta y Equipo

Cálculo de deterioro

Al 31-12-10

PT	D - 6	
Preparado por	MY	18/06/11
Revisado por	MG	22/06/11

De la maquinaria comprada en el primer año, existe una compra por Q. 500,000.00 que se deterioró y ya no es posible ponerla en funcionamiento, por lo que será vendida para repuestos por Q. 50,000.00.

Costo maquinaria	500,000
Depreciación acumulada	200,000
Valor en libros	300,000
Valor de venta	50,000
Gasto por deterioro	250,000 [©]

© Por este valor proponemos **ajuste 6** en **F- 21**

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, Planta y Equipo

Prueba depreciación de base financiera

Al 31-12-10

PT	D - 7	
Preparado por	MY	18/06/11
Revisado por	MG	22/06/11

Activo	Costo	Vida útil	Depreciación gasto	Años uso	Depreciación acumulada
Edificio	4,000,000 _D	40 _■	100,000 _D	2.5 _■	250,000
Maquinaria					
2008	1,700,000	7.5	226,666	3	680,000
2009	2,060,000	7.5	274,666	2	549,332
2010	1,750,000	2	875,000	1	875,000
		Auditoría	1,376,332		2,104,332
		Contabilidad	1,002,000 _D		1,730,000 _D
		diferencia	374,332 _©		374,332 _©

© Por esta diferencia proponemos **ajuste 7** en **F- 21**.

■ Cotejado auxiliar inventarios

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, Planta y Equipo

Prueba depreciación de base fiscal

Al 31-12-10

PT	D - 8	
Preparado por	MY	20/06/11
Revisado por	MG	24/06/11

Activo	Costo	%	Depreciación gasto
Edificio	4,000,000 _D	5 _¥	200,000 _D
Maquinaria	1,700,000 _¤	20 _¥	340,000
	2,060,000 _¤	20 _¥	412,000
	1,750,000 _¤	20 _¥	350,000
		Auditoría	1,102,000
		Contabilidad	1,002,000 _D
		diferencia	100,000 _©
Mobiliario	781,738 _D	20 _¥	156,348 _D
Vehículos	1,500,000 _D	20 _¥	300,000 _D
Herramientas	500,000 _D	25 _¥	125,000 _D

© Por esta diferencia proponemos **ajuste 2** en **F- 22**.

¥ Cotejado ley ISR

¤ Cotejado auxiliar de inventarios

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, Planta y Equipo

Prueba de revaluación

Al 31-12-10

PT	D - 9	
Preparado por	MY	10/07/11
Revisado por	MG	14/07/11

Costo histórico vehículos (4 camiones)	700,000 D
Vida útil	5
Depreciación anual	140,000 D
Depreciación acumulada 2 años	280,000
Valor de la revaluación	900,000 ©
Depreciación de la revaluación	300,000 μ

© Por este valor proponemos **ajuste 8** en **F- 21** y **ajuste 3** en **F-22**

μ Por este valor proponemos **ajuste 9** en **F- 21** y **ajuste 4** en **F-22**

Dentro del saldo de vehículos se encuentra un tráiler comprado en el año 2009 por Q. 800,000.00 que no se utiliza, según acta de fecha 20 de diciembre la administración decidió venderlo dentro del primer trimestre de 2011 por un monto de Q.500,000.00. Por lo que se debe realizar el traslado de activo no corriente a la cuenta de inventario disponible para la venta. (Si dicha venta se realiza por el monto deseado se podrá esperar una ganancia de Q. 20,000.00).

Costo vehículo	800,000
Depreciación acumulada	320,000
Valor en libros	480,000 £

£ Por este valor proponemos **ajuste 11** en **F- 21**.

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, Planta y Equipo

Hechos posteriores

Al 31-12-10

PT	D - 10	
Preparado por	MY	10/07/11
Revisado por	MG	14/07/11

Se encontró que el día 6 de enero de 2011 se robaron uno de los camiones revaluados, la aseguradora se comprometió a pagar a la farmacéutica la cantidad de Q. 150,000.00.

Costo 4 camiones	700,000
Depreciación acumulada 4 camiones	420,000
Valor en libros 4 camiones	280,000/4
Valor en libros 1 camión	70,000
Pago acordado con el seguro	150,000
Pérdida de capital	70,000¥

¥ Por este valor proponemos **ajuste 10** en **F- 21**.

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Cuentas por Pagar Activos Fijos

Sumaria

Al 31-12-10

PT	AA	
Preparado por	MY	21/07/11
Revisado por	MG	30/07/11

Descripción	Ref.	Saldo según contabilidad	Ajustes y Reclasificaciones		Saldo según auditoría
			Debe	Haber	
Italtex, S.A.	AA-6	639,460 [∞]			639,460
Químicos Industriales, S.A.	AA-4	1,061,600 [∞]	90,000 ¹³		971,600
Agroindustriales, S.A.	AA-6	560,760 [∞]			560,760
Distribuidora Internacional, S.A.	AA-6	164,470 [∞]			164,470
Comercializadora de Máquinas, S.A.	AA-6	996,280 [∞]			996,280
Discar, S.A.	AA-8	250,000 [∞]		100,000 ¹²	350,000
Otros proveedores menores	AA-6	366,050 [∞]		110,000 ¹	366,050
		4,038,620^{F-19}	90,000^{F-19}	210,000^{F-19}	4,158,620^{F-19}

Conclusión: En nuestra opinión las cifras presentadas en la sumaria de proveedores son razonables de acuerdo con NIFS.

Juárez Yoc & Asociados, S. C.

[∞] Cotejado DMG

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Cuentas por Pagar Activos Fijos

Programa de Auditoría

AI 31-12-10

PT	AA - 2	
Preparado por	MY	21/07/11
Revisado por	MG	30/07/11

I. Objetivos de auditoría

1. Que el saldo de cuentas por pagar activos fijos exista
2. Que el saldo de cuentas por pagar sea obligación de la empresa
3. Que las transacciones hayan ocurrido
4. Que las transacciones se hayan registrado al 100%
5. Que las transacciones se hayan cortado adecuadamente
6. Que los saldos estén adecuadamente valuados
7. Que los saldos estén adecuadamente presentados y revelados

II. Procedimientos de auditoría

No.	Descripción	Ref. PT	Auditor	Tiempo planeado	Tiempo Real
1.	Enviar confirmaciones de saldos de las cuentas mayores de Q. 200,000.00	AA - 4	MY	6	4
2.	Revisar respuestas de las confirmaciones	AA - 6	MY	4	2
3.	Revisar los eventos subsecuentes como notas de crédito o pagos posteriores	AA - 8	MY	5	2
4.	Asegurar la presentación en corriente	AA	MY	1	1

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Cuentas por Pagar Activos Fijos

Alcances y revelaciones

Al 31-12-10

PT	AA - 3	
Preparado por	MY	21/07/11
Revisado por	MG	30/07/11

I. Alcances

Cuenta	Saldo	Sustantivas	Cumplimiento	Cruce otras áreas	Total
Cuentas por pagar activos fijos	4,038,620	73%	-	-	73%
	4,038,620				73%

II. Revelaciones

1. Los proveedores de activos fijos más importantes son Químicos Industriales, S.A. y Comercializadora de Máquinas, S. A., representan el 51% de la deuda total.

Guatemala, 11 de mayo de 2011

Señores:

Químicos Industriales, S.A.

Guatemala.

PT	AA - 4	
Preparado por	MY	21/07/11
Revisado por	MG	30/07/11

Nuestros auditores externos *Juárez Yoc y Asociados, S.C.*, están actualmente realizando la auditoría del componente propiedades, planta y equipo al 31 de diciembre de 2010. En relación con su auditoría, ellos desean saber si nosotros les adeudamos o no a dicha fecha. Favor indicar en el espacio destinado a continuación, si hubiere algún saldo adjuntando un estado de cuenta detallando las partidas que lo componen.

Después de haber firmado y fechado su respuesta, envíela directamente a nuestros auditores a la 14 calle "A" 35-98 Zona 7 El Rodeo o al Fax (502) 24397738.

Atentamente,

José Ramón García

Gerente General

Señores:

REF. AA- 4

Juárez Yoc y Asociados, S.C.

14 calle "A" 35-98 Zona 7 El Rodeo

Nuestros registros indican que Farmacéutica de Centro América, S. A. nos adeuda un saldo de Q. 1,061,600.00 al 31 de diciembre de 2010, tal y como se indica en las partidas del estado de cuenta adjunto.

Fátima Carolina Estrada

Contador General

Guatemala, 18/05/11

Farmacéutica de Centro América, S.A.**Cuentas por Pagar Activos Fijos****Control de confirmaciones****Al 31-12-10**

PT	AA - 6	
Preparado por	MY	02/08/11
Revisado por	MG	10/08/11

Descripción	Saldo según contabilidad	Contesto	No contesto
Italtex, S.A.	639,460 [∞]	639,460	
Químicos Industriales, S.A.	1,061,600 [∞]	1,061,600	
Agroindustriales, S.A.	560,760 [∞]		560,760 [☒]
Distribuidora Internacional, S.A.	164,470		
Comercializadora de maquinas, S.A.	996,280 [∞]	996,280	
Discar, S.A.	250,000 [∞]	250,000 [©]	
Otros proveedores menores	366,050 []]		
	4,038,620	2,947,340	560,760

Confirmado 2,947,340 (73%)

No confirmado 560,760 (14%)

Total 4,038,620 **AA**

© Contabilidad no ha registrado la factura 17452 del 15 de diciembre por Q. 100,000.00, por lo que proponemos **ajuste 12** en **F-21**

∞ Saldos mayores a Q. 200,000.00

☒ Cotejado contra factura

]

Dentro de este rubro se encuentra Máquinas del Sur, quien no recibió el cheque No. 33 correspondiente al pago anual por mantenimiento de maquinaria.

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Cuentas por Pagar Activos Fijos

Eventos subsecuentes

Al 31-12-10

PT	AA - 8	
Preparado por	MY	20/08/11
Revisado por	MG	23/08/11

Nota de Crédito			
No.	Fecha	Concepto	Valor
2255	02/01/11	Descuento navideño otorgado por Químicos Industriales, S. A.	90,000 [∞] ©

© Por este valor proponemos **ajuste 13** en **F- 21**

[∞] Cotejado nota de crédito

5.5 Conclusión de la auditoría

5.5.1 Informe

INFORME DE AUDITORÍA
AUDITORÍA DEL COMPONENTE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO
FARMACÉUTICA DE CENTRO AMÉRICA, S. A.

PERÍODO COMPRENDIDO
DEL 01 DE ENERO 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

Guatemala, Noviembre de 2011.

Dictamen del Auditor Independiente

Al Consejo de Administración de
Farmacéutica de Centro América, S. A

Hemos auditado la integración que se acompaña de propiedades, planta y equipo de la Empresa Farmacéutica de Centro América, S. A. por el año que terminó el 31 de diciembre de 2010.

Responsabilidad de la administración por el estado financiero

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de esta integración de acuerdo con normas de información financiera relevantes para la preparación de dicha integración, y del control interno pertinente para la preparación del componente propiedades, planta y equipo, que esté libre de representación errónea de importancia relativa ya sea por fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la integración del componente propiedades, planta y equipo con base en nuestra auditoría. Realizamos nuestra auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos con requisitos éticos, así como que planifiquemos y llevemos a cabo la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si la integración del componente propiedades, planta y equipo está libre de representación errónea de importancia relativa.

Una auditoría implica realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en la integración. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de la integración, ya sea por fraude o error. Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de la integración por la entidad, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables, si las hubiera, hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de la integración de propiedades, planta y equipo.

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, la integración de propiedades, planta y equipo presenta razonablemente las cuentas de propiedades, planta y equipo de la Empresa Farmacéutica de Centro América, S. A. al 31 de diciembre de 2010, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

Juárez Yoc y Asociados, S.C.

Contadores Públicos y Auditores

14 calle "A" 35-98 Zona 7 El Rodeo

Guatemala, 02 de diciembre de 2011.

Farmacéutica de Centro América, S.A.**Propiedades, Planta y Equipo****Integración de la cuenta****Cifras expresadas en Quetzales**

Concepto	Saldo
Terrenos (Nota 4 y 5)	2,000,000
Edificio (Nota 4 y 5)	4,000,000
Depreciación Acumulada	(250,000)
	3,750,000
Mobiliario y equipo (Nota 4 y 5)	1,081,738
Depreciación Acumulada	(360,000)
	721,738
Maquinaria (Nota 4 y 5)	5,100,000
Depreciación Acumulada	(1,949,332)
	3,150,668
Vehículos (Nota 4 y 5)	1,015,000
Depreciación Acumulada	(455,000)
	560,000
vehículos revaluados (Nota 5)	675,000
Depreciación Acumulada	(225,000)
	450,000
Herramientas (Nota 4 y 5)	200,000
Depreciación Acumulada	(30,000)
	170,000
Sumas	10,802,406

Farmacéutica de Centro América, S.A.

Propiedades, Planta y Equipo

Notas a la cuenta

Nota 1.

La empresa Farmacéutica de Centro América, S.A., de nombre comercial Farca, S. A. se constituyó como sociedad anónima a través de escritura pública número 72 de fecha 6 de enero de 2008, por un período indefinido. Su principal actividad económica consiste en la fabricación de vitaminas, las cuales posteriormente comercializa y distribuye a nivel nacional.

Nota 2.

Políticas contables: las propiedades, planta y equipo se registra al costo de adquisición y se deprecia utilizando el método de línea recta respetando los porcentajes establecidos en la ley del Impuesto Sobre la Renta.

Nota 3.

Unidad monetaria: La integración de propiedades, planta y equipo está expresada en Quetzales, y el tipo de cambio es de Q. 7.90 por cada dólar de los EEUU de América, según el Banguat.

Nota 4.

La cuenta propiedades, planta y equipo se integra de la siguiente forma:

- El primer día de operaciones se compró el Terreno por un valor de Q. 2, 000,000.00 según escritura pública No. 6587 realizada por el abogado Lic. Diego Andrés Estrada.
- El edificio fue utilizado a partir del segundo semestre de 2008, el costo del edificio es de Q. 4, 000,000.00 y se le estimó una vida útil de 40 años.
- Respecto al rubro de vehículos la administración decidió reevaluar los camiones.
- La depreciación del mobiliario y equipo, el 60 % corresponde a la administración y el 40% a ventas.
- Las propiedades, planta y equipo se registran al costo de adquisición y se deprecian según la vida útil de cada bien:

Cuenta	Vida útil (años)	Depre. Acumulada
Edificio	40	(250,000)
Mobiliario y	5	(360,000)
Maquinaria	7.5 y 2	(1,949,332)
Vehículos	5	(560,000)
Herramientas	10	(30,000)
Suman		(3,149,332)

Fuente: elaboración propia.

Nota 5.

El movimiento del rubro fue el siguiente:

Concepto	Ref.	Saldo inicio	Adiciones	Retiros	Saldo contabilidad	Debe	Haber	Saldo auditoría
Terrenos		2,000,000			2,000,000			2,000,000
Edificio	D-8	4,000,000			4,000,000			4,000,000
Depre. Acum.	D-8 D-9	-150,000	-100,000		-250,000			-250,000
		3,850,000	-100,000		3,750,000			3,750,000
Mobiliario y equipo	D-9	781,738			781,738	300,000 ⁴		1,081,738
Depre. Acum.		-113,652	-156,348		-270,000		-90,000 ⁴	-360,000
		668,086	-156,348		511,738	300,000	90,000	721,738
Maquinaria	D-6 D-8	3,760,000	1,750,000		5,510,000	90,000 ⁵	500,000 ⁶	5,100,000
Depre. Acum.		-1,092,00	-638,000		1,730,000	-200,000 ⁶	-45,000 ⁵ -374,332 ⁷	-1,949,332
		2,668,000	1,112,000		3,780,000	290,000	919,332	3,150,668
Vehículos	D-9 D-10	1,500,000			1,500,000	490,000 ³	800,000 ¹¹ 175,000 ¹⁰	1,015,000
Depre. Acum.	D-10	-440,000	-300,000		-740,000	320,000 ¹¹ 105,000 ¹⁰	140,000 ³	-455,000
		1,060,000	-300,000		760,000	915,000	1,115,000	560,000

vehículos revaluados	D-10					900,000 ⁸	225,000 ¹⁰	675,000
Depre. Acum.	D-10					75,000 ¹⁰	300,000 ⁹	-225,000
						975,000	525,000	450,000
Herramientas		500,000			500,000		300,000 ⁴	200,000
Deprec. Acum.		-62,500	-125,000		-187,500	-157,500 ⁴		30,000
		437,500	-125,000		312,500	157,500	300,000	170,000
Sumas		10,683,586	430,652		11,114,238 F-18	2,637,500 F-18	2,949,332 F-18	10,802,406 F-18

CONCLUSIONES

1. La industria farmacéutica nacional ha tenido crecimiento y expansión durante la última década, en sus operaciones y sus transacciones económicas, por lo tanto se hace necesaria la realización de una auditoría externa en todas las empresas dedicadas a esta actividad económica.
2. Dentro de toda empresa manufacturera o transformativa, el rubro de propiedades, planta y equipo, es de los más importantes a nivel de estado financiero, ya que en dicho rubro se encuentra reflejada la inversión de los accionistas; por lo tanto, el valor de las propiedades, planta y equipo debe estar registrado de forma correcta.
3. Después de realizar la investigación se concluye que la hipótesis planteada en el plan de investigación es aceptada, ya que los lineamientos que un Contador Público y Auditor en su calidad de auditor externo, debe diseñar y aplicar, para la realización de una auditoría de un componente de los estados financieros en las etapas de planeación, ejecución y conclusión son: Definir los procedimientos iniciales, establecer la estrategia general para la auditoría y el plan específico, diseñar los programas de auditoría, recolectar toda la evidencia para posteriormente en base a ésta, emitir el dictamen y elaborar el informe de auditoría.
4. Los objetivos establecidos fueron alcanzados, ya que se dio a conocer los procedimientos que desde el punto de vista de Normas Internacionales de Auditoría, se deben diseñar y aplicar en la planificación, ejecución y conclusión de una auditoría del componente propiedades, planta y equipo para la unidad de análisis, y se aplicaron los conocimientos adquiridos durante la carrera y experiencia en la investigación, para que ésta sirva

como fuente de consulta a los estudiantes de la Contaduría Pública y Auditoría, así como a otros posibles interesados.

5. La auditoría externa del componente propiedades, planta y equipo de una empresa manufacturera proporciona a través de una evaluación independiente y objetiva, confiabilidad de la información financiera al evaluar su veracidad y oportunidad, promueve la eficiencia y eficacia operativa al examinar el uso adecuado y económico de los recursos de la empresa, protege los intereses de la empresa al evaluar el cumplimiento de las políticas y procedimientos de control para el resguardo, ayuda a la empresa en el cumplimiento de sus responsabilidades al determinar si cumple o no con leyes y regulaciones respecto de sus activos fijos.

RECOMENDACIONES

1. Ya que es indispensable para toda empresa contar con la figura de la auditoría externa, se recomienda realizarla por lo menos una vez al año, pero también es muy importante darle continuidad a las recomendaciones que de ésta resulten.
2. Derivado de la importancia del componente propiedades, planta y equipo, dentro de toda empresa manufacturera, es fundamental la correcta presentación de éste rubro en los estados financieros y la mejor forma de evaluarlos, es por medio de una auditoría externa, basándose en las NIAS.
3. Los lineamientos que un Contador Público y Auditor en su calidad de auditor externo debe diseñar y aplicar para la realización de una auditoría de cualquier componente de los estados financieros de acuerdo a NIAS deben ser: en la planeación; establecimiento de los procedimientos iniciales, la estrategia general y el plan específico. En la ejecución; elaboración de programas de trabajo y recolección de evidencia, plasmada en los papeles de trabajo. En la conclusión; elaboración del dictamen. En base a todo esto, el auditor externo podrá evaluar y emitir su opinión sobre la razonabilidad del rubro.
4. Tal y como se muestra en el caso práctico, se recomienda la utilización correcta de los lineamientos establecidos en Normas Internacionales de Auditoría, ya que una auditoría externa para cualquier componente proporciona a través de una evaluación objetiva e independiente

confiabilidad en la información financiera, eficiencia y eficacia de los recursos.

5. La auditoría externa es una herramienta de contribución en el cumplimiento de políticas y procedimientos de control para los activos, agrega valor; ya que es un medio de evaluación a la gestión administrativa, pues recomienda mejoras en cuanto a la gestión de calidad, reducción de costos y propone oportunidades para que la empresa incremente su eficiencia, por lo tanto, es importante su realización dentro de la unidad de análisis y se deben aprovechar todas las ventajas y oportunidades que ofrece.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Arenas, Alvin. **Auditoría un Enfoque Integral**, 6a edición, Editorial Prentice Hall Hispanoamericana, S.A., México D.F. 2000, 988 páginas.
2. Cook, John. **Auditoría**, 3a edición, Editorial Limusa, S.A. de C.V., México D.F. 2001, 1006 páginas.
3. Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, **Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) 2011**, publicadas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, 1120 páginas.
4. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 2-70, **Código de Comercio y sus reformas**.
5. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 6-91, **Código Tributario y sus reformas**.
6. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 26-92, **Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas**.
7. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 27-92, **Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas**.
8. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 37-92, **Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado**.
9. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 90-97, **Código de Salud y sus reformas**.
10. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 73-2008, **Ley del Impuesto de Solidaridad**.

11. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), **Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 2011**, Tomo I y II, Inglaterra, traducidas al español bajo la supervisión del IASCF, publicadas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores previa autorización del IASCF, 2530 páginas.
12. Fonseca, René. **Auditoría Interna**, 1a edición, Editorial Artes Graficas Acrópolis, Guatemala 2004, 596 páginas.
13. Kieso, Weygandt. **Contabilidad Intermedia**, 2a edición, Editorial Limusa, S.A. de C. V., Colombia 2005, 1681 páginas.
14. Muñoz Razo, Carlos. **Auditoría en Sistemas Computacionales**, Editorial Pearson, México 2002, 816 páginas.
15. Pérez, Luis. **Auditoría de Estados Financieros**, 1a edición, Editorial McGraw Hill, Interamericana Editores, S.A. de C.V., México D.F. 1999, 350 páginas.
16. Ramos E., Aura María. **Auditoría Externa**, 2a impresión, Departamento de Publicaciones UNAM, México D.F. 2007, 199 páginas.
17. Robert L. Grinaker y Ben B. Barr. **Auditoría, el examen de los Estados Financieros**, Editorial Continental, S.A. de C.V., México 2009, 639 páginas.
18. Sánchez, Francisco. **Programa de Auditoría**, 12a edición, Editorial Internacional Thompson Editores, S.A. de C.V., México, D.F. 2001, 289 páginas.
19. Schuster, José. **Control Interno**, 1a edición, Ediciones Machi, México D.F. 2000, 139 páginas.
20. Villegas René. **Derecho Mercantil Guatemalteco Tomo I**, 5a edición, Editorial Universitaria, Guatemala 2001, 489 páginas.