

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

**“LA AUDITORÍA INTERNA EN LA EVALUACIÓN DE RIESGO DE FRAUDE EN EL ÁREA DE  
INVENTARIOS DE UNA EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE PLANTAS  
ORNAMENTALES”**

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

**POR**

**ASTRID PAMELA ARMAS AGUILAR**

**PREVIO A CONFERIRSELE EL TÍTULO DE**

**CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA**

**EN EL GRADO ACADÉMICO DE**

**LICENCIADA**

**GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2013**

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

DECANO	Lic. José Rolando Secaida Morales
SECRETARIO	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
VOCAL PRIMERO	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
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**

ÁREA MATEMÁTICA-ESTADÍSTICA	Lic. Juan Alberto Vallejo M.
ÁREA CONTABILIDAD	Lic. Erick Roberto Flores López
ÁREA AUDITORÍA	Lic. Salvador Giovanni Garrido Valdéz

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

PRESIDENTE	Lic. Felipe Hernández Sincal
SECRETARIO	Lic. Juan José Rosales
EXAMINADOR	Lic. Mario René Ruano Torres

Guatemala 30 de enero de 2013

Licenciado  
José Rolando Secaida Morales  
Decano Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Ciudad

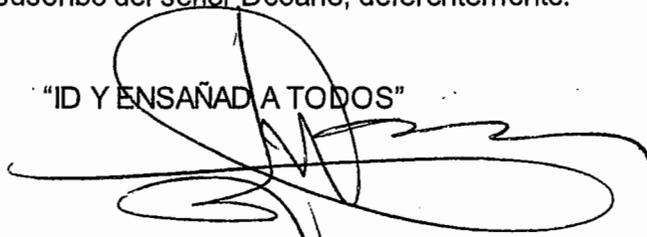
Estimado Lic. Secaida:

Tengo el agrado de dirigirme a usted para informarle que de acuerdo con el nombramiento que oportunamente se me confió, he procedido a asesorar el trabajo de tesis titulado **"LA AUDITORIA INTERNA EN LA EVALUACIÓN DE RIESGO DE FRAUDE EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE PLANTAS ORNAMENTALES"**, presentado por la alumna Astrid Pamela Armas Aguilar.

Después de haber asistido en su investigación al ponente, he llegado a la conclusión que el trabajo de tesis satisface los requisitos correspondientes. Por lo tanto me permito recomendar que el citado trabajo sea aceptado para su discusión en el examen privado de tesis, previo a obtener el título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciada.

Sin Otro particular me suscribo del señor Decano, deferentemente.

"ID Y ENSAÑADA A TODOS"



Lic. Jorge Luis Monzón Rodríguez  
Contador Público y Auditor  
Colegiado No. 5240



**FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS**

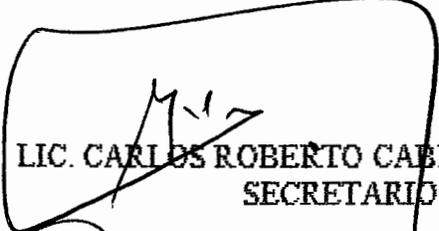
Edificio "S-8"  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica

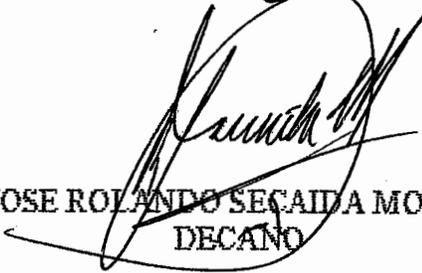
**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,  
DIECISIETE DE FEBRERO DE DOS MIL CATORCE.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1 del Acta 2-2014 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 30 de enero de 2014, se conoció el Acta AUDITORIA 264-2013 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 25 de septiembre de 2013 y el trabajo de Tesis denominado: "LA AUDITORIA INTERNA EN LA EVALUACION DE RIESGO DE FRAUDE EN EL AREA DE INVENTARIO DE UNA EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE PLANTAS ORNAMENTALES". Que para su graduación profesional presentó el estudiante **ASTRID PAMELA ARMAS AGUILAR**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

**"ID Y ENSEÑAD A TODOS"**

  
LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO

  
LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES  
DECANO

Ev.





## ACTO QUE DEDICO

- A: DIOS** Por estar presente en todos los momentos de mi vida.
- MI PADRE** Luis Alfredo Armas, por el esfuerzo, amor, consejos y paciencia.
- MI MADRE** Kory Aguilar Rosales, por el amor, consejos, esfuerzo y paciencia.
- MI HERMANO** Xavier Armas, por el apoyo incondicional y la comprensión.
- SEÑORES** Rigoberto Mus Monroy y Elder Fuentes por tomarse el tiempo en mostrar y explicar el funcionamiento de este tipo de empresas.
- LICENCIADO** Jorge Luis Monzón
- A TODOS** Y cada uno de ustedes, que de alguna forma me apoyaron.
- LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

## ÍNDICE

Introducción	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>EMPRESA DE CULTIVOS DE PLANTAS ORNAMENTALES</b>	
1.1.	Generalidades 1
1.1.1	Tipos de plantas ornamentales 1
1.1.2	Plantas de interior 1
1.1.3	Plantas de exterior 2
1.2	Reseña histórica 2
1.3	Constitución legal 3
1.3.1	Persona individual 3
1.3.2	Persona jurídica 3
1.4	Organización administrativa 5
1.4.1	Infraestructura 5
1.4.2	Recurso humano 6
1.5	Aspectos legales y fiscales 6
1.5.1	Código de Comercio Decreto número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala 7
1.5.2	Ley de Extinción de Dominio Decreto número 55-2010 del Congreso de la Republica de Guatemala 10
1.5.3	Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República la de Guatemala 10
1.5.4	Código de Trabajo Decreto número 1441 del Congreso de la República de Guatemala 11
1.5.5	Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas 11
1.5.6	Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas 13
1.5.7	Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala 14

1.5.8	Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala	14
-------	---	----

## **CAPÍTULO II INVENTARIOS**

2.1	Definición	15
2.2	Valuación de inventarios	15
2.3	Costos	16
2.4	Usos de la información de costos	17
2.5	Métodos de costeo	18
2.6	Activos biológicos	20

## **CAPÍTULO III AUDITORÍA INTERNA**

3.1	Definición	22
3.2	Importancia de la auditoría interna	22
3.2.1	Importancia de la auditoría interna para una empresa que se dedica a la producción de plantas ornamentales	23
3.3	Responsabilidad de la auditoría interna	23
3.4	Objetivos de la auditoría interna	23
3.5	Independencia y objetividad	24
3.6	Alcance	25
3.7	Administración de la actividad de auditoría interna	26
3.8	Naturaleza del trabajo de auditoría interna	26
3.9	Gestión de riesgos	27
3.9.1	Tipos de riesgos de auditoría	28
3.9.2	Administración de riesgos	29
3.10	Metodología y realización del trabajo de auditoría interna	31
3.10.1	Conocimiento del área a auditar	31
3.10.2	Evaluación del control interno	31
3.10.3	Planificación del trabajo de auditoría	32
3.10.4	Ejecución del trabajo	32
3.10.4.1	Pruebas aplicadas en la ejecución del trabajo	32
3.10.5	Supervisión	33

3.10.6	Comunicación de resultados	34
3.10.7	Seguimiento	34

## **CAPÍTULO IV**

### **CONTROL INTERNO**

4.1	Definición	35
4.2	Importancia del control interno	35
4.3	Características del control interno	36
4.3.1	Estructura de control interno y la dirección	37
4.4	Objetivos del control interno	38
4.4.1	Clases de control interno	38
4.4.1.1	Controles administrativos	39
4.4.1.2	Controles contables	39
4.5	Evaluación del control interno	39
4.5.1	Modelos de evaluación del control interno	40
4.6	Modelo COSO	42
4.6.1	Control interno bajo el criterio COSO	42
4.6.2	Elementos de control interno criterio COSO ERM	43
4.6.2.1	Ambiente interno o ambiente de control	44
4.6.2.2	Establecimiento de objetivos	45
4.6.2.3	Identificación de eventos	46
4.6.2.4	Evaluación de riesgos	47
4.6.2.5	Respuesta a los riesgos	47
4.6.2.6	Actividades de control	48
4.6.2.7	Información y comunicación	48
4.6.2.8	Supervisión	48
4.7	Fraude	49
4.7.1	Informes financieros fraudulentos	49
4.7.2	Malversación de activos	49

## **CAPÍTULO V**

### **CASO PRÁCTICO**

5.1	Generalidades	53
5.2	Planificación del trabajo	54

5.3	Matriz de riesgos	54
5.4	Papeles de trabajo e informe de auditoría	55
<b>CONCLUSIONES</b>		<b>84</b>
<b>RECOMENDACIONES</b>		<b>85</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>		<b>86</b>

## INTRODUCCIÓN

El renglón de inventario es generalmente importante dentro de los activos corrientes tanto por su cuantía y el manejo, ya que de él dependen las utilidades de las empresas, por lo cual es necesario tener la certeza de que la información presentada es razonable y se encuentra acorde a las políticas emanadas por la administración, este rubro presenta gran vulnerabilidad, de no existir un continuo control y evaluación de riesgos y fraude dentro del mismo.

Una de las funciones de auditoría interna es la continua evaluación de los riesgos dentro de las operaciones relacionadas con el inventario, ejerciendo un control de los procesos y vigilancia, así como la respuesta a las debilidades que merecen una acción correctiva, dicha función es vital para la administración porque proporciona fiabilidad de la información presentada.

Los controles internos implementados para el área de inventarios tienen como fin el de prevenir actos fraudulentos dentro de las operaciones normales, ya que en algunos casos, dichos fraudes son cometidos por trabajadores que han detectado faltas de control que permiten cometerlo.

Lo mencionado en los anteriores párrafos, hace que sea importante contar con políticas, procedimientos y controles internos adecuados con el fin de evitar oportunidad para cometer fraude en el manejo de los inventarios, debe existir un monitoreo eficiente y preventivo de los procesos y una mitigación de riesgos que hagan efectivo el proceso, dando certeza y confiabilidad de las cifras presentadas dentro de un estado financiero.

El problema en el que se enfoca este trabajo consiste en determinar ¿Cuáles son las causas desde el punto de vista de auditoría interna por las que existe riesgo de fraude en el área de inventarios de una empresa que se dedica al cultivo de plantas ornamentales ubicada en el municipio de San Juan Sacatepéquez?

Para responder al problema planteado se han elaborado cinco capítulos, que ayudan a desarrollar los objetivos e hipótesis planteada previamente, dando como resultado tener un conocimiento de la forma en que operan las empresas dedicadas a cultivos y venta de plantas ornamentales, los riesgos que deben ser evaluados y los procesos que deben ser mejorados.

Dentro de los objetivos que se logran con la investigación son un conocimiento y entendimiento de los riesgos que afectan a una empresa que se dedica al cultivo de plantas ornamentales, aspectos que deben ser considerados como el clima, el riego, los tipos de plantas, la forma en que se efectúan las siembras ya que en este caso el uso de semillas no es el más utilizado, lo importante de contar con personal adecuado y la destreza para atender los cultivos y evitar que el rendimiento no sea el adecuado, para el análisis de riesgos se utilizó el modelo del enfoque COSO ERM, evaluando el control interno, verificando los procesos, analizando los riesgos para el área de los inventarios.

En el primer capítulo se dan a conocer los temas generales de las empresas de cultivos de plantas ornamentales, características, estructura, leyes y reglamentos a los que están sujetas, así como los tipos de plantas ornamentales, constitución legal, la forma que tiene su organización administrativa e infraestructura con la que debe contar.

El segundo capítulo trata sobre los inventarios, su definición, las valuaciones que deben hacerse para determinar su valor, los métodos más utilizados y establecidos en la Normas Internacionales de Información Financiera, la definición de los activos biológicos y la forma en que deben establecerse sus costos, sistemas de costos, así como el uso del información de costos por parte de la administración.

El tercer capítulo presenta un conocimiento sobre la auditoría interna, su importancia, responsabilidades, sus objetivos, así como la independencia y objetividad que debe mantener durante toda la ejecución del trabajo, la administración y alcance que debe tener, también se trata el tema de gestión de riesgos que es de importancia para la auditoría interna porque contribuye a mejorar los procesos y evalúan la eficacia y eficiencia con que éstos se realizan. Adicionalmente de trata el tema de la metodología para la realización del trabajo de auditoría interna, por ser los lineamientos para la ejecución y desempeño del trabajo del auditor interno.

El cuarto capítulo orienta sobre el control interno, su importancia, características, estructura, objetivos, así como su evaluación, la cual es importante para que se tenga información sobre el funcionamiento de la entidad lo que permite una retroalimentación del mismo; se mencionan los modelos más utilizados para realizar la evaluación del control interno como lo es COSO ERM, sus componentes y adicional se comenta sobre la importancia de efectuar evaluaciones de fraude a nivel de la entidad y en especial sobre el área de inventarios.

El quinto capítulo muestra un caso práctico empezando con las generalidades de la empresa, lo que permite un conocimiento de la organización administrativa, los productos que se encuentran cultivando, el personal con que cuentan. Adicional se realizan los papeles de trabajo de auditoría interna bajo el método de evaluación de control interno COSO ERM; incluyendo como referencia dentro de esta evaluación las Normas Internacionales para la Práctica Profesional de Auditoría Interna.

Para concluir se presentan las conclusiones y recomendaciones de la investigación, así como las referencias bibliográficas utilizadas para la realización de este trabajo.

## CAPÍTULO I

### EMPRESA DE CULTIVOS DE PLANTAS ORNAMENTALES

#### 1.1 Generalidades

##### Definición

Planta ornamental "es aquella que se cultiva y se comercializa con propósitos decorativos por sus características estéticas, como flores, hojas, perfume, textura de follaje, frutos o tallos en jardines, como planta de interior o para flor cortada.

La importancia de este tipo de plantas se ha incrementado con el desarrollo económico de la sociedad y el incremento de las áreas ajardinadas en las ciudades, estas plantas se suelen vender con o sin maceta para ser trasplantadas al jardín." (38)

##### 1.1.1 Tipos de plantas ornamentales

Existen diferentes tipos de plantas ornamentales distinguiéndose las que se utilizan para decorar ambientes externos y las empleadas en ambientes internos, las especies externas se pueden mantener todo el año al aire libre, mientras que las plantas de interior no pueden sobrevivir al aire libre, salvo que se encuentren en climas suaves.

##### 1.1.2 Plantas de interior

Las plantas ornamentales de interior son las que se cultivan generalmente en las viviendas, estas plantas se adaptan a la vida fuera del invernadero, logrando conseguir flores, semillas y frutos. Generalmente estas plantas proceden de climas tropicales donde la humedad es grande, la luz se encuentra tamizada y el clima es estable durante gran parte del año. El interior de las casas asemeja dichas condiciones ya que la temperatura se mantiene estable tanto en invierno como en verano, adicional a esto la iluminación no es directa y la humedad es regulada, lo que permite a las plantas acoplarse sin mayor problema.

Existe una gran variedad de especies que se comercializan y su atractivo radica en la floración, en el color de sus frutos y/o en el color y forma de las hojas.

### **1.1.3 Plantas de exterior**

Las plantas ornamentales de exterior suelen ser anuales o bianuales, algunas son perennes, se cultivan sobre todo por sus flores y su función es ornamental en los jardines o terrazas. Su cultivo se da por medio de semillas, esquejes, estaquillas o división de mata, su siembra se da en bandejas, una vez enraizadas son trasladadas a packs, generalmente este tipo de plantas son utilizadas en macetas.

Estas plantas viven en el exterior y soportan las inclemencias meteorológicas, se les tiene que dar un mantenimiento periódico ya que pueden estropearse, tienen un ciclo de ornamentación.

Muchas especies se eligen por su follaje decorativo, que alcanzan una coloración intensa en otoño, o por la fragancia o vistosidad de sus flores, como las rosas, hortensias, crisantemos, jazmín.

### **1.2 Reseña histórica**

“La industria de plantas ornamentales, follajes y flores tienen una trayectoria en Guatemala de 30 años, tiempo durante el cual el grupo de empresas productoras y exportadoras han tenido un incremento, su producción abarca más de 80 especies y 200 variedades de plantas, más de 10 especies de flores y más de 10 especies de follaje.” (30)

San Juan Sacatepéquez es un municipio con un gran potencial económico, se le considera el principal productor de flores en Centro América, siendo sus mejores aliados el tipo de tierra y su clima templado, dentro de los cultivos de plantas ornamentales sobresalen las rosas y los crisantemos con más de 20 variedades y cuya calidad es de exportación.

San Juan Sacatepéquez posee una extensión territorial de 242 kilómetros cuadrados, se encuentra ubicado a una altura de 1,845 metros sobre el nivel del mar, cuenta con una distancia de la capital de 32 kilómetros, limita al Norte con el Municipio de Granados, Baja Verapaz y San Raymundo, Guatemala; al Este con San Pedro Sacatepéquez; al Sur con Santiago y San Lucas Sacatepéquez; al Oeste con San Martín Jilotepeque, Chimaltenango y Santo Domingo Xenacoj, Sacatepéquez.

La temperatura promedio registrada por el Instituto nacional de sismología vulcanología meteorología e hidrología es de 19° Celsius, contando con una precipitación anual media de 1,300 milímetros la cual se distribuye en los meses de mayo a octubre.

El suelo se caracteriza por estar desarrollado sobre cenizas volcánicas, pomáceas poco cementada, se encuentra adaptado para la producción de alimentos y forrajes, cuenta con pendientes y pequeñas áreas de suelo casi plano o valles ondulados con drenaje interno regular. Cuenta con arroyos lo que facilita el riego de las plantaciones.

La empresa "Los Rosales, S. A." fue constituida en el municipio de San Juan Sacatepéquez, Guatemala en el año de 1985 con el objetivo de cultivar plantas ornamentales las cuales se destinan para la venta, la empresa utiliza plantas madres para la producción por el método de acodo aéreo e injertos, logrando variedad y precios accesibles.

"Se funda el 14 de junio de 2005 la Asociación de Floricultores Sanjuaneros ASOFLORSA, cuyos socios se dedican al cultivo y comercialización de rosas y crisantemos bajo buenas prácticas agrícolas y de manufactura. El cultivo y comercialización de flores de San Juan Sacatepéquez se ha convertido en el ícono de la economía del lugar cuya peculiaridad es su carácter familiar, propiciando su continuidad de una generación a otra." (37)

### **1.3 Constitución legal**

Las empresas dedicadas a la producción de plantas ornamentales se reconocen como una entidad agrícola y de conformidad a su constitución pueden ser individuales o jurídicas, conforme a lo establecido en Código de Comercio, en su artículo primero.

#### **1.3.1 Persona individual**

Se encuentran organizadas por un solo dueño, quien es el gerente y administrador, en algunos casos este puede realizar la función de supervisor de producción, este tipo de empresas presentan la desventaja de carecer de un conocimiento profundo en técnicas de producción, ya que se basa en el conocimiento empírico del dueño, se tienen un acceso al crédito escaso o nulo, debido a las restricciones bancarias para otorgarlos ya que son necesarias las garantías y los estudios sobre la rentabilidad de la entidad. Actualmente un gran número de empresas productoras de plantas ornamentales se encuentran inscritas bajo esta figura, teniendo la ventaja que sus costos por inscripción ante las autoridades mercantiles y fiscales son bajos.

#### **1.3.2 Persona jurídica**

Este tipo de sociedad se encuentra regulada por el código de comercio, contando con personalidad jurídica distinta a la de los socios individualmente constituidos. Son sociedades organizadas bajo forma mercantil y reconocida por el Código de Comercio. Los tipos de sociedades mercantiles reconocidos son: "sociedad colectiva, sociedad en comandita simple, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima y sociedad en comandita por acciones." (4:3)

Este tipo de sociedades mercantiles se rigen por las estipulaciones de su escritura social y las disposiciones del Código de Comercio.

La figura utilizada por las empresas productoras de plantas ornamentales es la Sociedad Anónima, este tipo de empresa mercantil cuenta con varios socios y el capital está dividido en acciones, los negocios de personas individuales con el tiempo y la necesidad de crecimiento suelen adoptar este tipo de figura legal, lo que les favorece en obtener acceso a créditos bancarios, tecnificación, financiamiento y un mayor crecimiento de sus operaciones por medio de nuevos socios.

Dentro de las ventajas que pueden tenerse bajo la figura de sociedad anónima están: su personalidad jurídica es distinta a la de los socios considerados se identifica con el agregado "Sociedad Anónima o S. A", se constituyen para plazos indefinidos si sucede la muerte de un accionista no significa el final de la sociedad ya que es independiente de sus propietarios, su capital está dividido y representado por acciones y la responsabilidad está limitada al pago de las acciones que se encuentren suscritas, en la escritura social se puede indicar la transmisión de acciones, emisión de acciones nominativas y al portador, pero a partir del decreto 55-2010 Ley de Extinción de Dominio se reforma el artículo 108 del Código de Comercio estableciendo: "Las acciones deberán ser nominativas. Las sociedades anónimas constituidas antes de la vigencia de la Ley de Extinción de Dominio, cuyo pacto social les faculte a emitir acciones al portador y tengan pendiente la emisión de acciones, deberán realizarla únicamente con acciones nominativas" (7:30).

Independencia entre la administración y el patrimonio, al existir una separación de funciones de los accionistas y la administración se tiene la oportunidad de seleccionar a las personas más capaces para los cargos sin que los mismos sean o no socios.

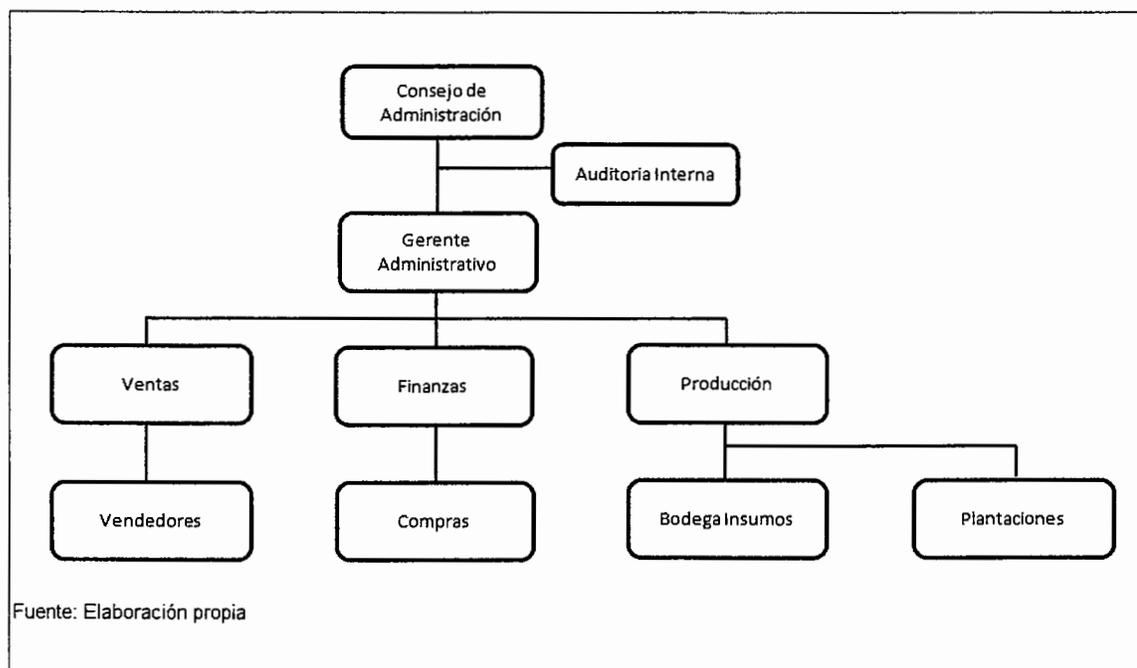
Cuenta con personalidad legal para celebrar contratos, ser sujeto de juicios y enjuicia, puede adquirir propiedades su representación legal está a cargo del administrador único o el Consejo de Administración, según lo dispuesto en la escritura de constitución.

También presenta algunas desventajas este tipo de sociedades: está sujeta a gravámenes y se puede realizar cualquier acción en su contra, dependiendo de la complejidad de su estructura administrativa puede incurrir en costos elevados, puede presentar restricciones en la obtención de créditos por el hecho de responder hasta por el monto pagado de su capital.

La empresa se encuentra constituida con un capital inicial de Q 50,000, se fundó en el año de 1985 en el mes de febrero, se dedica al cultivo de plantas ornamentales para lo cual cuenta dentro de sus instalaciones un área de ventas, las plantas se venden en bolsas encontrándose listas para ser trasplantadas a los jardines o macetas.

## 1.4 Organización administrativa

La empresa se encuentra organizada de la siguiente forma:



El proceso de producción de plantas ornamentales cuenta con los siguientes recursos:

### 1.4.1 Infraestructura

Instalaciones y construcciones, lo constituyen los viveros para la propagación, crecimiento, producción de las plantas y su almacenamiento hasta el momento del traslado al área de ventas.

La estructura del invernadero es una base de cemento con estructuras de madera, generalmente, la cual se encuentra forrada de plástico con techo de sarán o totalmente de plástico, estos materiales protegen a las plantas de las condiciones ambientales, en el interior se tienen estructuras llamadas bancales con lo cual se evita que la planta esté en el suelo. Bajo estas condiciones las plantas comienzan su enraizamiento.

Pozos de agua, forman parte de las instalaciones y son los encargados de proveer el flujo continuo de agua a las distintas áreas productivas y viveros, la mayoría de pozos cuentan con bombas hidráulicas, lo que facilita la circulación del agua.

Equipo agrícola, son las bombas de fumigación y equipo de limpieza utilizado, suministran los fertilizantes y agroquímicos necesarios para la producción de las plantas.

Bodegas, son áreas diseñadas para almacenar los insumos, herramientas y productos empleados en el proceso de producción de las plantas.

Área de mezcla, este espacio está diseñado para mezclar los materiales orgánicos (abono), que se emplea en las plantas.

Plantas madres, son de las que se obtienen los retoños (vástagos) que se utilizarán en la producción de las plantas, el proceso es obtener esquejes, bulbos y semillas para replantar en bolsas, canastas o macetas, dentro del invernadero.

La estructura del área de ventas, si son plantas de interior se colocan en una estructura similar al invernadero, si son plantas de exterior son colocadas en los alrededores ya que necesitan similares condiciones a las mantenidas para su crecimiento.

#### **1.4.2 Recurso humano**

Personal operativo, se encarga de llenar los contenedores de la planta (bolsas, canastas, etc.), con material orgánico, semillas y plantar los esquejes cortados de las plantas madres, así como su traslado a las áreas de enraizamiento.

Supervisor de sección, responsable de vigilar que el proceso de producción sea el adecuado, supervisa la aplicación de fertilizantes, agroquímicos y pesticidas.

Administrador de la finca, es responsable de coordinar todas las acciones del proceso productivo, vela por el buen uso de los recursos. Tiene el conocimiento relativo a la producción de plantas ornamentales, el nivel por lo regular es técnico.

Personal administrativo, es el encargado de la oficina y una persona encargada de la bodega, son responsables del papeleo de producción, rinden cuentas al administrador sobre el consumo de insumos, gastos y suministros.

En esta área se encuentra generalmente el personal de ventas y administración, responsables de la colocación del producto y administración en general de la empresa.

#### **1.5 Aspectos legales y fiscales**

Las empresas individuales y jurídicas deben cumplir con varias normas de conformidad con las leyes vigentes del país. La observancia y cumplimiento de las leyes evita que la empresa incurra en multas y hasta en el cierre de la misma, es importante que se apeguen a lo establecido por las leyes tanto generales como las que aplican específicamente según su actividad y tipo de organización en la que realizan sus operaciones mercantiles.

Las principales leyes y códigos dentro de las cuales se encuentran normadas este tipo de empresas son: Código de Comercio de la República de Guatemala decreto 2-70; Ley del Impuesto Sobre la Renta, decreto 26-92 y la Ley de Actualización Tributaria, libro 1, decreto 10-2012; Código de Trabajo decreto 1441; Código Tributario decreto 6-91, Ley del Impuesto de Solidaridad decreto 73-2008, Ley de Extinción de dominio decreto 55-2010, Ley del Impuesto al Valor Agregado decreto 27-92 y sus reformas decreto 04-2012.

### **1.5.1 CÓDIGO DE COMERCIO DECRETO NÚMERO 2-70 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.**

Regula lo referente a comercio, industria, personas que ejercen como comerciantes y los negocios jurídicos mercantiles, a continuación se mencionan los artículos que se relacionan con el tema:

**ARTÍCULO 2. COMERCIANTES.** “Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refieren a lo siguiente:

1. La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.
2. La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios.
3. La Banca, seguros y fianzas.
4. Las auxiliares de las anteriores.

**ARTÍCULO 3. COMERCIANTES SOCIALES.** Las sociedades organizadas bajo forma mercantil tienen la calidad de comerciantes, cualquiera que sea su objeto” (4:2)

**ARTÍCULO 9. NO SON COMERCIANTES.** “No son comerciantes:

1. Los que ejercen una profesión liberal.
2. Los que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias o similares en cuanto se refiere al cultivo y transformación de los productos de su propia empresa.
3. Los artesanos que sólo trabajen por encargo o que no tengan almacén o tienda para el expendio de sus productos.

**ARTÍCULO 10. SOCIEDADES MERCANTILES.** Son sociedades organizadas bajo forma mercantil, exclusivamente las siguientes:

1. La sociedad colectiva.
2. La sociedad en comandita simple.
3. La sociedad de responsabilidad limitada.
4. La sociedad anónima.

5. La sociedad en comandita por acciones.”(4:3)

La Constitución Política de la República de Guatemala, otorga el derecho de libre asociación y libertad de industria, comercio y trabajo, por lo que toda persona puede dedicarse al cultivo de las plantas ornamentales, sin embargo de acuerdo al Código de Comercio los que desarrollan actividades agrícolas o pecuarias no son considerados como comerciantes, de tal manera que, para que una persona pueda operar como comerciante deberá constituirse como empresa individual o a través de una persona jurídica como sociedad, después de haber adoptado alguna de las figuras permitidas deberá realizar su inscripción ante el Registro Mercantil y verificar el cumplimiento de todas las disposiciones aplicables.

**ARTÍCULO 14. PERSONALIDAD JURÍDICA.** “La sociedad mercantil constituida de acuerdo a las disposiciones de este Código e inscrita en el Registro Mercantil, tendrá personalidad jurídica propia y distinta de la de los socios individualmente considerados.

Para la constitución de sociedades, la persona o personas que comparezcan como socios fundadores, deberán hacerlo por sí o en representación de otro, debiendo en este caso, acreditar tal calidad en la forma legal. Queda prohibida la comparecencia como gestor de negocios.”(4:4)

**ARTÍCULO 24. PLAZO.** El plazo de la sociedad principia desde la fecha de inscripción de la misma en el Registro Mercantil. Las sociedades mercantiles pueden constituirse para plazo indefinido

**ARTÍCULO 45. NOMBRAMIENTO DE ADMINISTRADORES.** “Salvo pacto en contrario, el nombramiento y la remoción de los administradores de hará por resolución de los socios.”(4.10)

**ARTÍCULO 334. OBLIGADOS AL REGISTRO.** “Es obligatoria la inscripción en el Registro Mercantil jurisdiccional:

1. De los comerciantes individuales que tengan un capital de dos mil quetzales o más.
2. De todas las sociedades mercantiles.
3. De empresas y establecimientos mercantiles comprendidos dentro de estos extremos.
4. De los hechos y relaciones jurídicas que especifiquen las leyes.
5. De los auxiliares de comercio.

La inscripción de comerciantes individuales, auxiliares de comercio y de las empresas y establecimientos mercantiles, deberá solicitarse dentro de un mes de haberse constituido como tales o de haberse abierto la empresa o el establecimiento.

El de las sociedades, dentro del mes siguiente al otorgamiento de la escritura de constitución. Este mismo plazo rige para los demás hechos y relaciones jurídicas.”(4:64)

**ARTÍCULO 368. CONTABILIDAD Y REGISTROS INDISPENSABLES.** “Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para ese efecto deberán llevar, los siguientes libros o registros:

- 1- Inventarios;
- 2- De primera entrada o diario;
- 3- Mayor o centralizador;
- 4- De Estados Financieros.

Además podrán utilizar los otros que estimen necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales.

También podrán llevar la contabilidad por procedimientos mecanizados, en hojas sueltas, fichas o por cualquier otro sistema, siempre que permita su análisis y fiscalización.”(4:71)

La Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores publicó en el Diario de Centro América, el 4 de junio de 2001 y el 16 de julio de 2002, una resolución que en su artículo 1 resolvió adoptar el marco conceptual para la preparación de Estados Financieros las Normas internacionales de contabilidad –NIC-, como Principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala, y en su artículo 4 derogó todos los principios generalmente aceptados a partir del 1 de enero y del 1 de julio de 2002 respectivamente. Con la creación del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG) en junio de 2005, asumió la responsabilidad que en su momento estuvo a cargo del IGCPA, dicho colegio el 20 de diciembre 2007 publicó en el Diario de Centro América la resolución en la cual se adoptan como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala el marco conceptual para la preparación de estados financieros y las Normas internacionales de información financiera –NIIF-, la vigencia es optativa a partir del año 2008.

El 29 de junio 2010, la Asamblea General Extraordinaria del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, resolvió adoptar las “NIIF para las PYMES” como parte de los Principios de contabilidad generalmente aceptados a que hace referencia el Código de Comercio, aplicándose de forma obligatoria a partir del 1 de enero 2011.

Adicional el CCPAG publicó la resolución en la que se adoptan en Guatemala las Normas internacionales de auditoría (NIAS) para auditorías practicadas durante el ejercicio contable 2008 en adelante.

**ARTÍCULO 372. AUTORIZACIÓN DE LIBROS O REGISTROS.** “Los libros de inventarios y de primera entrada o diario, el mayor o centralizador y el de estados financieros, deberán ser autorizados por el Registro Mercantil.

**ARTÍCULO 374. BALANCE GENERAL Y ESTADO DE PERDIDAS Y GANANCIAS.** El comerciante deberá establecer, tanto al iniciar sus operaciones como por lo menos una vez al año, la situación financiera de su empresa, a través del balance general y del estado de pérdidas y ganancias que deberán ser firmados por el comerciante y el contador.

**ARTÍCULO 377. ESTADOS FINANCIEROS.** El libro o registro de estados financieros, contendrá:

1. El balance general de apertura y los ordinarios y extraordinarios que por cualquier circunstancia se practiquen.
2. Los estados de pérdidas y ganancias o los que hagan sus veces, correspondientes al balance general de que se trate.
3. Cualquier otro estado que a juicio del comerciante sea necesario para mostrar su situación financiera.

**ARTÍCULO 381. COMPROBACIÓN DE OPERACIONES.** Toda operación contable deberá estar debidamente comprobada con documentos fehacientes, que llenen los requisitos legales y sólo se admitirá la falta de comprobación en las partidas relativas a meros ajustes, traslado de saldos, pases de un libro a otro o rectificaciones.”(4:72)

#### **1.5.2 LEY DE EXTINCIÓN DE DOMINIO DECRETO NÚMERO 55-2010 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.**

**ARTÍCULO 71.** Se reforma el artículo 108, Acciones Nominativas y al Portador, del Código de Comercio de Guatemala, Decreto Número 2-70 del Congreso de la República, el cual queda así:

“**Artículo 108. Acciones.** Las acciones deberán ser nominativas. Las sociedades anónimas constituidas antes de la vigencia de la Ley de Extinción de Dominio, cuyo pacto social les faculte a emitir acciones al portador y tengan pendiente la emisión de acciones, deberán realizarla únicamente con acciones nominativas.”

#### **1.5.3 CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO NÚMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.**

Uniforma los procedimientos y disposiciones en forma general de los tributos evitando contradicciones, repeticiones y faltas técnicas en las leyes ordinarias, no regula lo relacionado a la

materia de aduanera y municipal. Vela por el cumplimiento de las leyes ordinarias e indica sanciones y multas si se incurren en faltas o incumplimientos.

#### **1.5.4 CÓDIGO DE TRABAJO, DECRETO NÚMERO 1441 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

Norma lo referente a derechos y obligaciones de patronos y trabajadores, así como indica los contratos y pactos de trabajo, requisitos mínimos de un contrato de trabajo, jornadas de trabajo, contratación de menores de 14 años, establece las obligaciones de los patronos y de los trabajadores, salario mínimo, descansos, días de asueto y vacaciones anuales, trabajos sujetos a regímenes especiales como el trabajo agrícola y ganadero, de transporte, servidores del estado.

#### **1.5.5 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO NÚMERO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.**

Esta ley graba las utilidades que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera domiciliada o no en el país, así como el patrimonio o bien que provenga de la inversión de capital, trabajo o combinación de las anteriores. Lo anterior también aplica para las empresas que se dedican a cultivar plantas ornamentales, ya que como se indicó con anterioridad estas se constituyen como personas jurídicas o comerciantes individuales.

Fija el importe máximo aceptado por depreciaciones de:

- a. “Edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles y sus mejoras 5%
- b. Árboles, arbustos frutales, otros árboles y especies vegetales, que produzcan frutos o productos que generen rentas gravadas, con inclusión de los gastos capitalizables para formar las plantaciones 15%
- c. Mobiliario y Equipo de oficina 20%.
- d. Equipo electrónico y de computo 33.33%.
- e. Herramientas y productos similares 25%.” (10:50)

#### **ARTÍCULO 18. OBLIGACIÓN DE PRACTICAR INVENTARIOS Y FORMA DE CONSIGNARLOS.**

Todo contribuyente que obtenga renta de la producción, extracción, manufactura o elaboración, transformación, adquisición o enajenación de frutos o productos, mercancías, materias primas, semovientes o cualesquiera otros bienes, está obligado a practicar inventarios al inicio de operaciones y al cierre de cada período de imposición. Para los efectos de establecer las existencias al principio y al final de cada período de imposición, el inventario a la fecha de cierre de un período debe coincidir con el de la iniciación del siguiente.

Los inventarios deben consignarse agrupando los bienes conforme a su naturaleza, con la especificación necesaria dentro de cada grupo o categoría contable y con la indicación clara de la cantidad total, unidad que se toma como medida, denominación o identificación del bien y su referencia, precios de cada unidad y valor total. Las referencias de los bienes deben anotarse en registros especiales, con indicación del sistema de valuación empleado.

**ARTÍCULO 49. VALUACIÓN DE INVENTARIOS.** "Para cerrar el ejercicio anual de imposición, el valor de la existencia de mercancías deberá establecerse con algunos de los siguientes métodos:

1) Para empresas industriales, comerciales y de servicios:

a) Costo de producción o adquisición. Este se establecerá a opción del contribuyente, al considerar el costo de la última compra o, el promedio ponderado de la existencia inicial más las compras del ejercicio a que se refiere el inventario. Igual criterio se aplicará para la valoración de la materia prima y demás insumos físicos.

La valoración de la existencia de productos elaborados o semi-elaborados y de bienes y servicios intermedios utilizados en la producción, se determinará también aplicando uno de los dos criterios indicados precedentemente.

a- Precio del bien.

b- Precio de venta menos gastos de venta; y

c- Costo de producción o adquisición o costo de mercado, el que sea menor.

Una vez adoptado cuales quiera de estos métodos de valorización, no podrá ser variado sin autorización previa de la Dirección y deberán efectuarse los ajustes pertinentes, de acuerdo con los procedimientos que disponga el reglamento, según las normas técnicas de la contabilidad. Autorizado el cambio, se aplicará a partir del ejercicio anual de imposición inmediato siguiente. Los inventarios deberán indicar en forma detallada la cantidad de cada artículo, su clase y su respectivo precio unitario.

En la valoración de los inventarios no se permitirá el uso de reservas generales constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precios, contingencias del mercado o de cualquier otro orden.

2) Para la actividad pecuaria:

La valuación de existencias en establecimientos ganaderos, deberá, efectuarse considerando algunos de los siguientes métodos:

a- Costo de Producción.

b- Costo estimativo o precio fijo.

c- Precio de venta para el contribuyente; y

d- Costo de adquisición. "(10:31)

**ARTÍCULO 50. GASTOS EN ACTIVIDADES AGRÍCOLAS.** En las actividades agrícolas, los gastos que se efectúen en un cultivo pueden ser deducidos en el período de imposición en que se incurran o paguen; según se haya adoptado el sistema de lo devengado o de lo percibido, o ser diferidos y deducidos en el período de imposición, en que se obtengan los ingresos provenientes de la cosecha. Si los ingresos se obtienen en diferentes períodos de imposición, el contribuyente puede adoptar el sistema de lo percibido o devengado; pero una vez adoptado uno de ellos, el mismo regirá para los ejercicios siguientes y no se podrá cambiar sin autorización de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Durante el periodo 2012 esta ley fue derogada y sustituida por la Ley de Actualización Tributaria, libro 1, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala cuya aplicación será de carácter general a partir del primero de enero 2013. Con estas modificaciones se amplía el establecimiento de las rentas de fuente guatemalteca, las exenciones generales.

Dentro de las modificaciones se incluye la valuación de inventarios artículo 41 ya que indica que se podrán utilizar los métodos de costo de producción, primero en entrar primero en salir, promedio ponderado y precio histórico, adicional para la actividad pecuaria se puede utilizar el método de costo estimativo o precio fijo. Los porcentajes de depreciaciones por el método de línea recta se mantienen, el artículo de gastos en actividades agrícolas fue derogado.

#### **1.5.6 LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DECRETO NÚMERO 27-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

Establece un impuesto al valor agregado sobre los actos y contratos, cuya administración control, recaudación, administración y fiscalización corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). El impuesto es generado por la venta o permuta de bienes muebles o derechos, la prestación de servicios, importaciones, arrendamientos.

También genera impuesto la "destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica." (8:3)

Esta ley sufrió reformas por medio del Decreto 04-2012, aplicables al período 2013.

**1.5.7 LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, DECRETO NÚMERO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.**

Este impuesto se establece a personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, las sucursales, las copropiedades, las comunidades de bienes y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias dentro del territorio y que obtengan un margen bruto superior al 4% de sus ingresos.

**1.5.8 LEY DEL IMPUESTO ÚNICO SOBRE INMUEBLES, DECRETO NÚMERO 15-98 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.**

Grava los inmuebles en todo el territorio de Guatemala, el pago se hace en la municipalidad correspondiente donde se encuentre inscrito. Si los terrenos en que la empresa cultiva plantas ornamentales son propios debe observar esta ley, el pago se hace de forma trimestral.

## CAPÍTULO II

### INVENTARIOS

#### 2.1 Definición

Según lo define la Norma internacional de contabilidad No. 2 "Son activos mantenidos para ser vendidos en el curso normal de la operación, en proceso de producción con vistas a esa venta o, en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios."(20:968)

Es necesario estar familiarizado con los siguientes términos:

Valor neto realizable: "es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para determinar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

Valor razonable: es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado debidamente informado, que realizan una transacción libre." (20:968)

Ambas definiciones son importantes ya que reflejan uno el valor que desea la empresa obtener por la venta de sus inventarios, un valor específico y el segundo es el valor por el cual el mismo inventario puede ser intercambiado en un mercado, no es un valor específico.

La medición de los inventarios se hará por medio del valor neto realizable o al costo el que sea menor.

#### 2.2 Valuación de inventarios

Los inventarios están considerados como un activo corriente significativo, la contabilidad de inventarios involucra dos aspectos: el costo del inventario comprado o manufacturado necesita ser determinado y el costo es retenido en las cuentas de inventario de la empresa hasta que el producto es vendido.

Los métodos de valuación que utilizan generalmente las empresas son:

Costo promedio: Este método requiere calcular el costo promedio unitario de los artículos en el inventario inicial más las compras efectuadas en el período contable, con base a este costo promedio unitario se determina el costo de ventas (producción), como el inventario final del período.

Primera entrada primera salida (PEPS): este método supone que los primeros artículos en entrar al inventario son los primeros en ser vendidos (costo de ventas) o consumidos (costo de producción), el inventario final está formado por los últimos artículos que entraron a formar parte de los inventarios.

La NIC 2 establece el uso del costo promedio ponderado y el PEPS, lo que esta de acorde al método establecido en la Ley del impuesto sobre la renta Decreto Ley 10-2012, en su artículo 40.

#### Contabilización de los costo por inventarios

El costo de los inventarios comprende todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como los otros costos en los que se han incurrido para darles su ubicación y condición actual.

El costo de adquisición de los inventarios comprende el precio de compra, los aranceles de importación, impuestos, transporte, almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías.

El costo de transformación de los inventarios comprenden los costos directamente relacionados con las unidades producidas, como mano de obra directa y la parte calculada de los costos indirectos que hayan incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.

Los costos de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos comprenden productos agrícolas, que la entidad coseche o recolecte de sus activos biológicos, se medirán, para su reconocimiento inicial por el valor razonable menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección. La NIC 41 indica: "la actividad agrícola abarca una gama de actividades diversas como el engorde de ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas de ciclo anual o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura. La entidad reconocerá un activo biológico cuando y solo cuando: la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados, sea probable que fluya a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo y el valor razonable o el costo del activo pueda ser medido de forma fiable."(20:2322)

### **2.3 Costos**

El costo o coste es el gasto económico que representa la fabricación de un producto o la prestación de un servicio. Dicho de otras palabras, el costo es el esfuerzo económico (el pago de salarios, la compra de materiales, la fabricación de un producto, la obtención de fondos para la financiación, la administración de la empresa, impuestos, transporte, etc.) que se debe realizar para lograr la fabricación de un producto. La diferencia entre el costo versus el gasto consiste en

que el gasto es la erogación en que se incurre para distribuir o administrar los procesos de gestión, comercialización y venta de los productos, para operar la empresa.

Los costos pueden ser directos o indirectos:

Costos directos: "son los costos que pueden ser específicamente atribuidos a una unidad de productos, los costos directos como la mano de obra y el material.

Costos indirectos: los costos indirectos varían en relación al volumen de unidades producidas; los costos indirectos o gastos generales tienen elementos que varían directamente con el volumen (costos variables) y otros elementos que no (costos fijos)."(34:4)

#### **2.4 Usos de la información de costos**

La información de costos es usada para dos propósitos en la mayoría de las organizaciones: los sistemas de contabilidad de costos proveen información para evaluar el desempeño de una unidad organizacional o su gerente, y también proveen los medios para estimar los costos de unidades de producto o servicio que la organización pueda manufacturar o proveer a otros.

"Medición del desempeño: Esta medición se puede hacer comparando los costos actuales con aquellos que eran esperados -costos estándar o costos presupuestados- al grado de saber cuáles de ellos han sido controlados. Las desviaciones de lo esperado pueden ser identificadas, evaluadas y discutidas por los gerentes.

Costo de los productos y servicios. En las compañías de manufactura, los costos de los productos deben ser medidos para determinar el costo de los artículos transferidos del trabajo en proceso al inventario de productos terminados. Para satisfacer las demandas de información, un sistema de costos debe medir todos los costos del proceso de manufactura y asignar una parte de esos costos a cada unidad de producto. Los costos de obtener, mantener y manejar la planta o edificio de manufactura deben ser agregados a los costos de material y labor productiva que cada unidad requiere. A los primeros se les llama costos indirectos y a los dos últimos se les llama costos directos

Análisis de utilidades. La información de los costos es indispensable para analizar la utilidad de un producto o línea de productos. La información del costo de un producto permite a los gerentes evaluar el margen de contribución -la diferencia entre el precio y los costos variables- y el margen bruto -la diferencia entre el precio y el costo total del producto-.

**Mezcla de productos.** En las compañías que ofrecen más de un producto o servicio, la información de costos es clave para manejar la mezcla de productos o servicios ofrecidos a los clientes. Con información de costo-utilidad, un gerente puede dirigir el esfuerzo de las ventas y la publicidad a los productos que generan mayor utilidad. Los productos que no genera utilidad pueden ser eliminados, tener una reasignación de precio, o atados con productos que tengan una mayor utilidad.

**Asignación de precios.** Independiente de que los precios son determinados por las fuerzas de demanda del mercado, la diferenciación y publicidad de productos ofrecen a muchos gerentes algún tipo de idea para asignar los precios a los productos o servicios. Los costos de los productos y las tendencias comúnmente ofrecen señales a los gerentes de que los precios deben ser cambiados. Un ejemplo podría ser el cambio en el costo de un material o componente crítico - indispensable- esto puede dar una señal de reevaluar el precio de un producto o servicio.

**Costo de servicio.** Muchos productos requieren que el vendedor provea servicios adicionales a los clientes. En tales casos, la información acerca del costo de servicio es tan importante para los gerentes como el costo de producción. Lo mismo para las compañías que ofrecen solo servicios, a menos que el costo del servicio sea medido, no hay manera de saber si proveer el servicio es rentable o no, ni tampoco si cambios en precios o publicidad son necesarios." (34:6)

## **2.5 Métodos de costeo**

El objetivo de un método de contabilidad de costos o sistema de costeo es acumular los costos de los productos o servicios. La información del costo de un producto o servicio es usada por los gerentes para establecer los precios del producto, controlar las operaciones, y desarrollar estados financieros. También, el sistema de costeo mejora el control proporcionando información sobre los costos incurridos por cada departamento de manufactura o proceso. Los métodos de costeo se encuentran relacionados con el inventario ya que esta es la forma en que se valuarán los productos finales.

Dependiendo de la forma en que se acumulan los costos para la producción, los métodos de costos se clasifican en:

**Costeo por órdenes:** "proporciona un registro separado para el costo de cada cantidad de producto que pasa por la fábrica, a cada cantidad de producto en particular se le llama "orden". Un sistema de costeo por órdenes encaja mejor en las industrias que elaboran productos con especificaciones diferentes o tienen una gran variedad de productos en existencia.

Algunas ventajas de los métodos de costeo por órdenes se mencionan a continuación:

1. Se acumula por lotes
2. Producción bajo pedidos específicos
3. No se produce normalmente el mismo artículo
4. Da a conocer con todo detalle el costo de producción de cada artículo.
5. Hace posible distinguir cuales lotes son más lucrativos que otros
6. Permite comparar una orden con otro con una estimación de costo

Algunas desventajas que presenta este método de costeo son:

1. Su costo de operación es alto a causa de la labor que se requiere para obtener los datos en forma detallada
2. Dificultades cuando la orden no se ha terminado y es necesario hacer entregas parciales ya que el costo de la orden se obtiene hasta el final del período de producción.
3. Mayor tiempo para obtener los costos de producción.
4. Cualquier deficiencia que ocurra en el proceso de fabricación de un lote se absorbe en el costo de trabajo, no se segrega, por lo que no permite una comparación con lo que los costos deberían de haber sido.
5. La falta de información detallada no permite identificar fácilmente las razones por las que estos costos difieren.

Algunos ejemplos de empresas que utilizan este sistema son: despachos contables, constructoras, editoras, empresas de servicios, etc.

Costeo por procesos: los costos son acumulados para cada departamento o proceso en la fábrica, un sistema de procesos encaja más en las compañías de manufactura de productos los cuales no son distinguibles unos con otros durante un proceso de producción continuo.

Algunas características de los sistemas de costeo por procesos son:

- 1- Se acumulan por departamento
- 2- Producción continua y homogénea

Algunas empresas que utilizan este tipo de costeo son: refinería de petróleo, refrescos, medicinas, galvanizadoras, juguetes, ropa, etc.

Al preguntarse ¿cuándo determinar los costos de producción? Puede responderse así: antes de iniciar el proceso –costos predeterminados (estimados o estándar). Después o al mismo tiempo del proceso –costos reales (actuales o históricos).

Costos estándar: se desarrollan en base a los costos directos e indirectos presupuestados, es una medida de que tanto debe costar producirse o entregarse una unidad de producto o servicio. El costo estándar de un producto está hecho de los costos de los componentes requeridos para producirlo. Una vez que el costo estándar es establecido, este provee las bases para la toma de decisiones, para analizar y controlar los costos, para medir el inventario y el costo de los bienes vendidos.

Los costos estándar sirven como punto de referencia para comparar los costos actuales, si existen diferencias en éstas comparaciones se les llama variaciones. Los costos actuales generalmente difieren de los costos estándar debido a diferencias en el precio, cantidad, errores u otras condiciones poco ideales. Después de determinar las variaciones se analizan las razones por las cuales surgieron, haciendo que se tomen acciones correctivas o demostrar que los productos están costando más o menos que lo anticipado.

## **2.6 Activos biológicos**

Un activo biológico es definido por la NIC 41 como: "un animal vivo o planta". La forma para contabilizar como un activo biológico aplicando la NIC 41 es que siempre esté relacionado con la actividad agrícola (productos agrícolas), no se puede aplicar dicha contabilización a terrenos relacionados con la actividad agrícola o activos intangibles relacionados con dicha actividad, para estos casos la norma aclara que se tienen que utilizar las NIC 16, 40 ó 38 según sea el caso.

La actividad agrícola es la gestión por parte de una entidad, de la transformación y recolección de activos biológicos, para destinarlos a la venta, para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales. La norma de inventarios comienza a aplicarse hasta en el momento en que se efectúa la recolección de los productos obtenidos de dichos activos.

Un producto agrícola es definido por la NIC 41 como: "el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad." Por ejemplo la leche, algodón, lana, hojas, uvas, fruta recolectada, etc., son considerados productos agrícolas, mientras que los productos como el queso, vestidos o hilo de algodón, alfombras, té, vino, frutas procesadas, etc., son el resultado del procesamiento tras la cosecha o recolección.

La cosecha o recolección consiste en la separación del producto del activo biológico del que procede.

“La transformación biológica da lugar a los resultados siguientes:

- 1- Cambio en los activos, a través de crecimiento (mejora en la calidad de cierto animal o planta, un incremento en la cantidad), degradación (decremento en la cantidad o un deterioro de la calidad del animal o planta) o bien procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales).
- 2- Obtención de productos agrícolas, como el látex, las hojas de té, lana y leche.

Dado que la actividad agrícola tiene diversidad de actividades, todas poseen características en común como:

- 1- La capacidad de cambio: las plantas como los animales vivos experimentan transformaciones biológicas.
- 2- Gestión de cambio: la gerencia facilita las transformaciones biológicas, promoviendo o estabilizando las condiciones para que el proceso tenga lugar por ejemplo: niveles de humedad, temperatura, iluminación, alimentación, etc.
- 3- Medición del cambio: tanto el cambio cualitativo (maduración, densidad, cobertura grasa, contenido proteínico) como cuantitativo (peso, metros cúbicos, longitud, diámetro y número de brotes) conseguido por la transformación biológica o cosecha se medirá y controlará como una función rutinaria.”(20:2326)

## **CAPÍTULO III**

### **AUDITORÍA INTERNA**

#### **3.1 Definición**

La auditoría interna, según la definición del Instituto de Auditores Internos (IIA), es “una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consultoría objetivas diseñada para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno corporativo.”(12:2)

Esta definición refleja la función cambiante de los auditores internos ya que se espera que agreguen valor a la empresa con el fin de mejorar la efectividad operativa, a las actividades que tradicionalmente han desempeñado como revisar la información para asegurar que sea íntegra y confiable, se les agrega la verificación del cumplimiento de las políticas y normas así como la custodia de los activos.

Los objetivos de los auditores internos son más amplios que los objetivos de los auditores externos, lo cual da flexibilidad a los primeros para satisfacer las necesidades de la compañía y determinar en cuáles áreas son en las que deben concentrarse, éstos varían de acuerdo a cada compañía.

#### **3.2 Importancia de la auditoría interna**

Su importancia la constituye que es una herramienta de la gerencia que ayuda a la entidad a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de administración de riesgos, control y gobierno corporativo.

Gobierno corporativo o gobierno de la entidad: “describe la función de la persona o personas u organizaciones responsables de la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y de las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad.” (2:18)

De acuerdo con lo establecido en la Norma de Auditoría Interna 2100 Naturaleza del trabajo: “La actividad de auditoría interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, utilizando un enfoque sistemático y disciplinado”

### **3.2.1 Importancia de la auditoría interna para una empresa que se dedica a la producción de plantas ornamentales**

La auditoría interna se pone de manifiesto en una empresa a medida que ésta aumenta en su tecnificación, en volumen y complejidad de sus operaciones, lo que hace necesario que se ejecute un control directo por parte de la gerencia.

La importancia de la auditoría interna en una empresa de este tipo se debe al continuo monitoreo de los procesos, normativas y cumplimiento de metas establecidas por la administración, estos monitoreos ayudan a detectar posibles riesgos dentro de operaciones y custodias de los bienes, evitando que se den manipulaciones en beneficio de terceros, propios o en contra de la empresa.

La auditoría interna puede detectar operaciones que no se realicen con la debida segregación de funciones, detectar errores y tomar medidas preventivas en el uso y acceso a los bienes.

### **3.3 Responsabilidad de la auditoría interna**

“Hasta el año dos mil; la responsabilidad de los auditores internos se encontraba esencialmente en el monitoreo de los controles y procesos internos de la organización. Actualmente el auditor interno tiene mayores responsabilidades en el gobierno corporativo, así como mayor énfasis en la prevención de riesgos.” (2:4)

La auditoría interna a través de una serie de procesos y técnicas da una seguridad a la dirección si los controles establecidos son mantenidos adecuada y efectivamente, si los registros e informes financieros, contables o de otra naturaleza, reflejan las operaciones actuales y los resultados adecuados de cada departamento o unidad de la empresa.

El Instituto de auditores internos ha establecido los parámetros de la auditoría interna en las Normas y el Código de Ética, así mismo las funciones de la auditoría interna están bajo las políticas establecidas por la dirección y el consejo de administración las cuales deben quedar en los estatutos de auditoría interna.

### **3.4 Objetivos de la auditoría interna**

El objetivo de la auditoría interna es asistir a los miembros de la organización con el fin de proporcionar un análisis, recomendaciones, valoraciones e información concerniente a las actividades revisadas, de una forma objetiva, teniendo como objetivo la promoción del control efectivo.

Los objetivos se deben fijar a escala estratégica, estableciendo una base para los objetivos operativos, de información y de cumplimiento, cada entidad debe enfrentar una variedad de riesgos procedentes de fuentes externas e internas.

“El objetivo se cumple a través de otros más específicos como dirigir los análisis siguiendo un programa redactado de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos cumpliendo con:

- Averiguar el grado en que se están cumpliendo las instrucciones, planes y procedimientos emanados de la dirección.
- Revisar y evaluar la estabilidad, suficiencia y aplicación de los controles operativos, contables y financieros.
- Determinar que todos los bienes del activo estén registrados y protegidos.
- Verificar y evaluar la veracidad de la información contable y otros datos producidos en la organización.”(28)

### **3.5 Independencia y objetividad**

Según lo establecido por la Norma Internacional para el ejercicio profesional de la Auditoría 1100: “la actividad de auditoría interna debe ser independiente y los auditores internos deben ser objetivos en el cumplimiento de su trabajo”. La independencia es definida “como la libertad de condicionamientos que amenazan la capacidad de la actividad de auditoría interna de llevar a cabo las responsabilidades de la actividad de auditoría interna de forma neutral.” (13:24)

Para asegurar que el departamento de auditoría interna tenga el grado de independencia necesario para cumplir con las funciones y responsabilidades establecidas, es preciso que el Director ejecutivo de auditoría tenga acceso directo e irrestricto a la alta dirección y al Consejo.

La independencia es una actitud mental neutral que permite que el trabajo sea desempeñado con honestidad y se tenga confianza en el producto de dicha labor sin comprometer la calidad. Dentro de la organización la independencia se alcanza de forma efectiva cuando el Director ejecutivo de auditoría depende funcionalmente del Consejo. El Consejo es el encargado de aprobar el estatuto de auditoría interna, aprobar el plan de auditoría basado en riesgos, recibe comunicaciones periódicas del Director ejecutivo de auditoría sobre el desarrollo del plan, aprueba los nombramientos y formula las preguntas adecuadas a la dirección y al Director ejecutivo de auditoría para determinar si los alcances son adecuados y si hay limitaciones de recursos.

El departamento de Auditoría interna al gozar de la independencia y una posición dentro de la empresa a nivel jerárquico de dependencia únicamente del Consejo, permite la emisión de juicios

imparciales, objetivos y equilibrados, lo que garantiza una cobertura amplia de los procesos de auditoría y evitan cualquier conflicto de intereses.

“El Director de auditoría debe interactuar y comunicarse directamente con el Consejo de Administración

El impedimento o menoscabo a la independencia de la organización y a la objetividad individual puede incluir, entre otros, a los conflictos de intereses, limitaciones al alcance, restricciones al acceso a los registros, al personal y a los bienes y limitaciones de recursos tales como el financiero.”(32:5)

### **3.6 Alcance**

“El alcance de la auditoría interna incluye la revisión e integridad de la información financiera y operativa, revisar los sistemas establecidos para asegurar el cumplimiento con políticas, planes, operaciones, procedimientos leyes y regulaciones que tengan algún impacto en las operaciones de la entidad.”(29)

Comprende el examen y valoración de lo adecuado y efectivo de los sistemas de control interno y de la calidad de la ejecución al llevar a cabo las responsabilidades asignadas las cuales incluyen:

1. Revisar los sistemas establecidos para asegurar el cumplimiento con aquellas políticas, planes, leyes y regulaciones que pueden tener un impacto significativo en las operaciones e informes y determinar si la organización las cumple.
2. Revisión de la fiabilidad e integridad de la información financiera y operativa; y de los juicios utilizados para identificar, medir, clasificar e informar sobre la misma.
3. Valorar la economía y eficacia con que se emplean los recursos.
4. Revisar las medidas de salvaguarda de activos y de ser necesario verificar la existencia de los mismos.
5. Revisar las operaciones o programas para asegurar resultados coherentes con los objetivos y las metas establecidas, así como los programas y operaciones han sido realizados de acuerdo a lo previsto.
6. Evaluar la integridad y fiabilidad de la información financiera y operativa, así como los procedimientos utilizados para identificar, clasificar, medir y difundir la información.

De acuerdo a lo que establece el marco internacional para la práctica profesional el alcance establecido debe ser suficiente para satisfacer los objetivos del trabajo, teniendo en cuenta el registro, sistemas, personal y bienes relevantes incluso, aquellos bajo el control de terceros.

Los auditores internos deben asegurarse de que los alcances establecidos y los criterios de determinación de objetivos y metas y si han sido cumplidos. Durante la realización del trabajo los auditores deben estar alertas sobre asuntos de control significativo y riesgos.

### **3.7 Administración de la actividad de auditoría interna**

Considerando que la actividad de auditoría interna realizada dentro de la empresa y la cual se convierte en los ojos y oídos de la dirección de la compañía, lo que permite que se conviertan en asesores de la gestión empresarial, es necesario que sean determinados los procedimientos para elaborar las auditorías, atendiendo el alcance, comunicación, todo esto bajo un plan anual de trabajo, el cual debe ser aprobado por el Consejo de Administración.

El auditor se ve obligado a gestionar de forma eficaz la actividad de auditoría interna, para asegurar un valor a la entidad, para esto es necesario que se establezcan planes basados en riesgos, determinando las prioridades y recursos con el fin de cumplir el plan aprobado.

El auditor interno al asegurar los recursos para la ejecución del plan de trabajo debe establecer políticas y procedimientos que serán llevados a cabo para dirigir adecuadamente el trabajo.

### **3.8 Naturaleza del trabajo de auditoría interna**

"La actividad de auditoría interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, utilizando un enfoque sistemático y disciplinado."(12:23)

La auditoría interna efectúa las evaluaciones y recomendaciones apropiadas para el mejoramiento de los procesos, mejorando y promoviendo los valores y ética, coordinando las actividades y la información de comunicación entre el Consejo de Administración y la auditoría externa, asegura la gestión del desempeño, evalúa y comunica la información de riesgos y control a las áreas correspondientes de la organización.

La importancia de la naturaleza del trabajo de la auditoría interna consiste en la evaluación adecuada y eficaz de los controles en respuesta a los riesgos del gobierno corporativo, operaciones y sistemas de información de la entidad siempre teniendo presente: "la fiabilidad e integridad de la información financiera y operativa, la eficacia y eficiencia de las operaciones y programas, la protección de activos y el cumplimiento de leyes, regulaciones, políticas, procedimientos y contratos."(12:24)

### 3.9 Gestión de riesgos

“Riesgo es la posibilidad de que un evento ocurra y que tendría un impacto negativo en el cumplimiento de los objetivos.”(14:30)

El riesgo de auditoría es aquel que existe en todo momento por el cual se genera la posibilidad de que un auditor tendrá un impacto negativo en el cumplimiento de los objetivos o emita una información errada por el hecho de no haber evaluado eficazmente dicho evento. El riesgo es medido en términos de impacto y probabilidad, si un riesgo no se puede mitigar entonces la forma de enfrentarlo es administrarlo, dicho de otra forma se tiene que identificar, evaluar, gestionar y controlar los eventos o situaciones para proveer una seguridad razonable con el cumplimiento de los objetivos de la organización.

La Norma de auditoría interna 2120 indica: “la actividad de auditoría interna debe evaluar la eficacia y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgos”.

El auditor interno debe de realizar una evaluación sobre la gestión de riesgos tomando en cuenta los objetivos de la entidad, si los riesgos significativos están identificados y evaluados apropiadamente, la respuesta al riesgo debe encontrarse alineada a los aceptados por la entidad.

Como se indicó el riesgo es algo que impide lograr los objetivos, es medido en términos de improbabilidad e impacto, lo que hace recordar la frase “Que nunca haya sucedido no significa que nunca sucederá”, el auditor al examinar un área es probable que encuentre incumplimientos importantes en sus metas y objetivos o errores o irregularidades no detectadas una vez que se ha concluido con la revisión. Por eso es importante que el auditor interno esté constantemente evaluando y mejorando los procesos de gestión de riesgos, operaciones y sistemas de información.

Los riesgos enfrentados por la organización pueden proceder de fuentes internas o externas, una evaluación eficaz de estos eventos y la respuesta a ellos permite fijar los objetivos los cuales, tienen que estar alineados al riesgo aceptado por la entidad.

Los procesos de auditoría interna evalúan la eficacia y contribuyen a mejorar los procesos de gestión de riesgos, estos procesos determinan que los objetivos apoyan y están de acuerdo a la misión de la organización, si los riesgos significativos están identificados y evaluados, y existe una respuesta apropiada ésta debe encontrarse en sintonía con la tolerancia al riesgo.

El trabajo de auditoría interna reúne toda la información necesaria para evaluar los procesos de gestión de riesgos y su eficacia, este resultado permite al auditor interno comunicar sobre riesgos

relevantes al Consejo de forma oportuna para que sean evaluados en conjunto o de forma separada, dando seguimiento por medio de actividades de administración continua. Operar dentro de la tolerancia al riesgo proporciona al Consejo y dirección una seguridad y confianza de que se podrán alcanzar los objetivos previstos.

La tolerancia al riesgo se establece muchas veces a nivel de organización y se va asignando a todas las unidades de la misma, por lo cual la auditoría interna es la responsable de evaluar y supervisar los sistemas de información, de gestión de riesgos a nivel de la organización. Los auditores internos deben estar atentos al evaluar la posibilidad de que ocurra un fraude y la respuesta de la organización para manejarlo.

### **3.9.1 Tipos de riesgos de auditoría**

“Las posibilidades de existencias de errores pueden presentarse en distintos niveles, por lo tanto se debe analizar de la forma más apropiada para observar la implicación de cada nivel. Es así como se han determinado tres tipos de riesgos los cuales son: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección”. (32:1)

#### **Riesgo Inherente:**

Consiste en que el saldo de una cuenta o transacción sea susceptible de contener errores materiales, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas de otros saldos o transacciones si no hubieran controles internos relacionados. También se da en función al tipo de negocio y su entorno, a la naturaleza de la cuenta o tipo de transacción.

#### **Riesgo de control**

Se da cuando han ocurrido errores y no son detectados ni corregidos por el sistema de control interno de la entidad. Son afirmaciones sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información. Este riesgo contribuye a errores y fraudes en los estados financieros.

#### **Riesgo de detección**

La Norma internacional de auditoría interna 200 lo define como: “el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a nivel aceptablemente bajo no detecte la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.”

Consiste en que los procedimientos del auditor no descubran la existencia de un error en la cuenta o transacción el cual puede ser importante individualmente o en conjunto con otras cuentas o

transacciones. Este riesgo se relaciona con los procedimientos sustantivos de auditoría, ya sea por una selección de procedimientos inadecuados o aplicación incorrecta del procedimiento, dando como resultado una interpretación equivocada del resultado.

#### Riesgo residual

“Riesgo que permanece después que la dirección haya realizado sus acciones para reducir el impacto y la probabilidad de un acontecimiento adverso, incluyendo las actividades de control en respuesta a un riesgo.”(12:22)

Adicional a los riesgos mencionados anteriormente también se tienen el riesgo de negocio el cual deriva de condiciones, hechos, circunstancias u omisiones significativas que pueden afectar la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y estrategias.

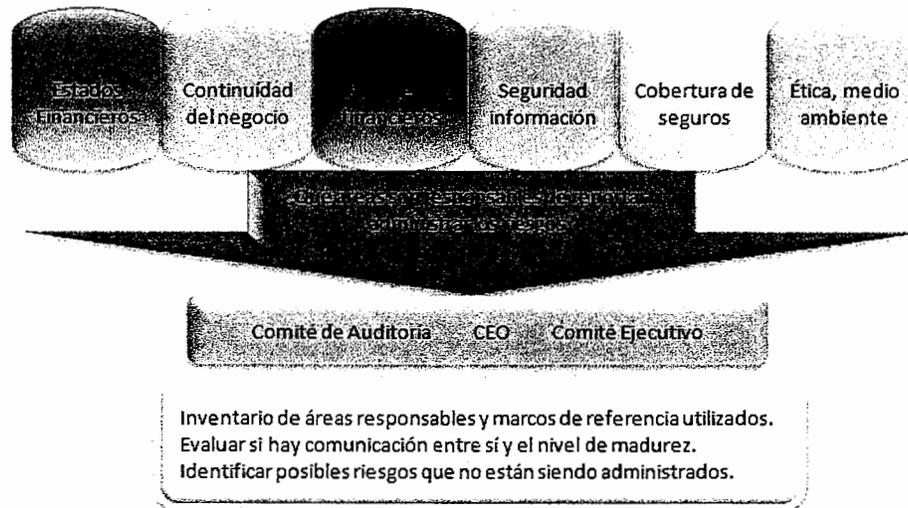
### **3.9.2 Administración de riesgos**

Cada compañía como se mencionó anteriormente se encuentra expuesta a riesgos internos y/o externos y se encuentra expuesta a la incertidumbre, por lo que es importante que la dirección evalúe un modelo de administración de riesgos, el cual no garantiza que no se materialicen, sino prepara y permite la toma de acciones preventivas, así como permite definir cuanta incertidumbre se está dispuesto a aceptar y las medidas reaccionarias a tomar.

Al realizar un análisis en la administración de riesgos la entidad dependiendo su naturaleza y su giro, ya contará con un modelo implementado de administración de riesgos en algunas áreas, sea por regulaciones financieras o leyes, y quizá lo que se necesite es interconectarlos para no tener todo segmentado, con el fin de verificar cómo y a quién se reporta, responsabilidades asignadas y si están bien o no.

Cada administración debe definir el comportamiento y límites que son aceptados al momento de implementar un programa de administración de riesgos, el grado de madurez de los procesos en los que se encuentran implementados procesos de análisis de riesgos.

## Administración de riesgos



Fuente: Revista Contaduría Pública, octubre 2010, México. (19:4)

Lo que se espera de un modelo de administración de riesgos es tener la certeza de que los riesgos están siendo evaluados recurrentemente y la información fluye dentro de la organización en todos los sentidos. Al definir una metodología se necesita conocer los marcos de referencia y no se debe pretender el cambio de estructura organizacional porque los responsables de las áreas o segmentos de negocios siguen siendo los responsables de los riesgos.

Los riesgos no son propiedad del auditor sino de la compañía, los controles implementados para mitigarlos son responsabilidad de las distintas áreas tanto administrativas como operativas. Una política de administración de riesgos debe fijar claramente las responsabilidades y roles de los empleados, difundir las políticas y metodología, apoyar en la detección y evaluación de riesgos, esta participación es clave para la definición de riesgos y controles.

Para evaluar los riesgos y fijar la tolerancia la gerencia debe definir los criterios o indicadores clave para su monitoreo, por ejemplo para la entidad bajo estudio un riesgo importante puede ser el robo de suministros como fertilizantes, broza, químicos, semillas, por lo que un control clave será la ejecución de inventarios físicos de forma periódica, el indicador serán los ajustes al inventario teórico. Si la entidad tiene definidos los ajustes aceptables no requerirá de un cambio a la respuesta al riesgo.

### **3.10 Metodología y realización del trabajo de auditoría interna**

La metodología utilizada al realizar el trabajo de auditoría interna varía de una organización a otra, pero generalmente se encuentra estipulada por el Director de auditoría interna, por lo general las etapas observadas en la metodología y realización del trabajo de auditoría interna son:

1. Conocimiento del área a auditar
2. Evaluación del control interno
3. Planificación del trabajo
4. Ejecución del trabajo
5. Supervisión
6. Comunicación de resultados
7. Seguimiento

Las Normas de auditoría interna sección del desempeño describen la naturaleza de las actividades auditoría interna y provee criterios de calidad con los cuales se evalúa el desempeño del trabajo realizado.

#### **3.10.1 Conocimiento del área a auditar**

Es esencial un entendimiento integral a cerca de las operaciones de la compañía para realizar una auditoría adecuada. "La naturaleza del negocio e industria afectan el riesgo del negocio y de errores importantes. El auditor utiliza el conocimiento de estos riesgos para determinar el grado adecuado de evidencia en la auditoría."(1:199)

Los auditores internos deben tener un conocimiento del área bajo revisión, realizando una evaluación preliminar de los riesgos relevantes para la actividad.

#### **3.10.2 Evaluación del control interno**

"Se documenta la revisión exhaustiva de la operación, función o actividad a evaluar, del cual se extrae una conclusión preliminar sobre la efectividad del sistema de control interno y de los riesgos existentes. En esta parte se utilizan técnicas tradicionales para captar información y evaluarla, es decir, cuestionarios, entrevistas, comprobaciones, etc. El objetivo de esta etapa es adquirir un conocimiento profundo de la operativa a analizar y sus problemas o limitaciones, requisito indispensable para poder llevar a cabo una eficiente coordinación en las reuniones de evaluación propiamente dicha."(14:45)

### **3.10.3 Planificación del trabajo de auditoría**

La norma 2010 requiere que el director ejecutivo de auditoría establezca planes basados en los riesgos con el fin de determinar prioridades en la realización de la auditoría, los cuales deben ser consistentes con las metas de la organización.

La realización eficaz de una auditoría requiere de una planificación cuidadosa por anticipado del trabajo a efectuar. El plan de auditoría sirve para dos objetivos, proporcionar una guía de cómo realizar la auditoría y facilitar el control sobre su realización.

“Los auditores internos deben elaborar y documentar un plan para cada trabajo, que incluya su alcance, objetivos, tiempo y asignación de recursos”. (12:13)

Las Normas de auditoría interna mencionan que deben establecerse objetivos de trabajo, identificarse riesgos significativos de la actividad, recursos y operaciones.

El director de auditoría debe asegurar que los recursos sean apropiados y suficientes.

### **3.10.4 Ejecución del trabajo**

“Los auditores internos debe identificar, analizar, evaluar y documentar suficiente información de manera tal que les permita cumplir con los objetivos del trabajo.

Los auditores internos deben asegurarse que la información que obtienen sea adecuada, conveniente y esté basa en hechos comprobables, de forma que pueda apoyar los objetivos planeados y lograr los resultados. Los auditores internos deben basar sus conclusiones y resultados del trabajo en análisis y evaluaciones adecuados.

Los auditores internos deben documentar información relevante que les permita soportar las conclusiones y los resultados del trabajo. Para cumplir con esta norma el director de auditoría debe establecer políticas sobre la custodia y retención de los trabajos realizados, deben estar fundamentados en la guías de la organización.” (12:15)

Lo que quiere decir que el auditor determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos y determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos.

#### **3.10.4.1 Pruebas aplicadas en la ejecución del trabajo**

El auditor interno utiliza diferentes tipos de pruebas para realizar el examen del área, con éstas se estarán alcanzando los objetivos planteados. Al desarrollar un plan general de la auditoría, los auditores tienen los siguientes tipos de pruebas:

**Pruebas de cumplimiento**

“Son pruebas realizadas con el objetivo de verificar la existencia y efectividad de las políticas y procedimientos establecidos por la administración.

**Pruebas sustantivas**

“Son las realizadas con el objetivo de verificar la validez, exactitud e integridad de los saldos y transacciones de los rubros de los estados financieros, garantizando que la información es confiable.”(14:50)

“Las pruebas sustantivas son procedimientos diseñados para hacer pruebas de afirmaciones erróneas que afecten de forma directa la precisión de los saldos en los estados financieros. El propósito de las pruebas sustantivas de las operaciones es determinar si se han cumplido los seis objetivos de la auditoría relacionada con las operaciones para cada tipo de éstas.” (1:378)

Los objetivos para las pruebas sustantivas se encuentran indicadas en la Norma internacional de auditoría 315 indica las afirmaciones sobre tipos de transacciones: “ocurrencia, integridad, exactitud, corte de operaciones, clasificación; y afirmaciones sobre saldos contables al cierre del período: derechos y obligaciones” (13:282)

**Procedimientos analíticos**

“Implican la comparación de cantidades registradas contra las expectativas que desarrolla el auditor. La función de los procedimientos analíticos en la auditoría es indicar posibles errores y reducir las pruebas de detalle.” (13:379)

**Pruebas de doble propósito**

“Son las planeadas específicamente para proveer información directa sobre aspectos tanto de cumplimiento como sustantivos.”(14:50)

**3.10.5 Supervisión**

“Los trabajos deben ser adecuadamente supervisados para asegurar el logro de sus objetivos, la calidad del trabajo y el desarrollo del personal. La supervisión requerida depende de la experiencia de los auditores encargados así como de lo complejo del trabajo que se realice.

Para desempeñar la función de supervisión el director ejecutivo de auditoría puede asignar a algún miembro del equipo con suficiente experiencia dentro del área para realizar esta tarea, la

supervisión adecuada debe ser documentada y conservar evidencia sobre la realización de la misma.” (14:16)

El alcance de la supervisión depende de la experiencia de los auditores internos así como de complicación del trabajo, la supervisión es responsabilidad del director de auditoría aún cuando se delegue a un supervisor, con el fin de observar una adecuada supervisión del trabajo realizado.

### **3.10.6 Comunicación de resultados**

“Los auditores internos deben comunicar los resultados de los trabajos.”(12:13)

Cuando se efectúa la comunicación se deben incluir los objetivos y alcances del trabajo realizado así como las conclusiones, recomendaciones y planes de acción correspondientes. Los auditores internos al comunicar los resultados pueden emitir una opinión o conclusión, la cual tiene que considerar las expectativas del Consejo, la Dirección y encontrarse debidamente soportadas con el fin de que ésta sea relevante y útil.

“La comunicación debe ser precisa, objetiva, clara, concisa, constructiva, completa y oportuna.”(12:13)

Lo anterior indica que el auditor interno debe de procurar que su informe de resultados esté libre de errores, que se mantenga fiel a los hechos descritos, para que sean comprensibles con el fin de ser útiles a la organización para mejoras en sus procesos.

### **3.10.7 Seguimiento**

“El director ejecutivo de auditoría debe establecer un proceso de seguimiento para vigilar y asegurar que las acciones de la dirección hayan sido implantadas eficazmente o que la alta dirección haya aceptado el riesgo de no tomar medidas.” (12:15)

Es importante que se dé un seguimiento a las recomendaciones efectuadas por la auditoría interna con el fin de tener una mejora en los procesos, este seguimiento es vital ya que va encaminado a que se cumplan los objetivos de la organización y dan certeza que la información que se muestre es fiable y los riesgos están administrados y responden a lo contemplado por la Administración.

## **CAPÍTULO IV**

### **CONTROL INTERNO**

#### **4.1 Definición**

“El proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.” (13:9)

“El sistema de control interno comprende el plan de la organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una empresa con el fin de salvaguardar sus activos y verificar la confiabilidad de los datos contables.”(28)

En resumen el control interno es un plan realizado por el consejo de administración, la dirección y otro personal con el fin de proporcionar una seguridad razonable de la información financiera, que las operaciones sean eficientes y eficaces, salvaguardar los activos y velar por el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables a la organización.

El control interno puede entenderse como un sistema integrado dentro de la organización ya que se encuentra alineado con los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de evaluación y verificación, procurando que las operaciones y recursos estén acordes a las políticas y objetivos previstos por el Consejo.

#### **4.2 Importancia del control interno**

La importancia del control interno consiste en que está diseñado para ayudar a identificar los objetivos de la empresa, identificar los riesgos y su administración, con esto se mejora el desempeño de las actividades.

Para los auditores internos y externos el control interno viste de importancia ya que sobre este descansan los procesos y reportes que serán evaluados, por lo que los auditores tienen que tener certeza de que la administración mantiene un control eficaz sobre las operaciones que se realizan, el auditor debe tener un entendimiento y comprensión de los controles, con el fin de que se realice una planeación y se enfoquen de forma efectiva los procedimientos de auditoría lo que contribuye a asegurar que los riesgos se reducen a un nivel bajo. Este análisis se efectúa no importando el tamaño y complejidad de la entidad.

El control interno es importante para la gerencia porque se enfoca en mejorar el desempeño institucional mediante el fortalecimiento del control y procesos de evaluación llevados a cabo durante el desarrollo de las actividades relacionadas entre sí, lo que proporciona un continuo control, formando un sistema por procesos aplicando los principios de autocontrol, autorregulación y autogestión. La implantación de un sistema de control interno no implica que se acaben los riesgos, las organizaciones siempre estarán expuestas a riesgos tanto internos como externos.

La importancia del control interno para una empresa que se dedica al cultivo de plantas ornamentales está en el control y mejorar continuamente los procesos aplicados, mejorar la administración de los riesgos minimizándolos, con el fin de cumplir con las metas y objetivos planteados por la gerencia.

#### **4.3 Características del control interno**

El control interno tiene como propósito el de estar enfocado en la mejora del desempeño institucional por medio del fortalecimiento del control y los procesos de evaluación efectuados en el desarrollo de sus actividades, por lo que dentro de sus principales características están:

- Preventivo: "un control que se usa para prevenir eventos indeseables, errores u otras ocurrencias que pudieran tener un efecto material negativo sobre un proceso o producto final, de acuerdo a la entidad.
- Directivo: controles que aumentan la posibilidad de ocurrencia de un comportamiento deseado.
- Detectivo: controles que detectan errores y permiten que sean corregidos. En la práctica, siempre hay un balance de controles con diferentes características. Las consideraciones de costo/beneficio podrían indicar que los controles de detección son más efectivos, en determinadas situaciones.
- Compensatorios: controles que mitigan los efectos de errores y equivocaciones en ausencia de controles primarios."(29:4)
- El control interno es inherente en el desarrollo de las actividades de la entidad, se encuentra presente en todos los procesos y niveles de la organización.
- El diseño de los controles debe estar encaminado a la prevención de errores y fraudes.
- El control interno debe de estar presente en todas las normas emitidas por la organización.
- La contribución del control interno en la fiabilidad de la información financiera proporciona una seguridad razonable de su presentación imparcial de la situación de la entidad.
- La responsabilidad del auditor de entender y comprobar el control interno emitiendo una opinión acerca de la eficacia operativa de los controles.

El control interno ayuda a que una organización cumpla sus objetivos y previene de pérdidas de recursos, esto porque se encuentra entrelazado con los sistemas contables, financieros, planeación, verificación, información y operaciones.

La responsabilidad de establecer y conservar el control interno corresponde a la dirección o gerencia, por ser esta la encargada de elaborar los estados financieros, fijar metas y objetivos así como de velar por su cumplimiento. El control interno debe de estar acorde a la naturaleza de las operaciones y entorno en que opere la entidad.

El objetivo del auditor interno al enfocarse en los controles internos y estados financieros con los controles relacionados con la confiabilidad de la información, además de verificar el cumplimiento de las operaciones y leyes aplicables para ver si el cumplimiento o no han afectado de manera importante la información financiera.

#### **4.3.1 Estructura de control interno y la dirección**

La alta dirección debe tener una rápida respuesta a la evolución de los entornos en que opera la entidad, económico, regulatorio, competencia, así como las exigencias del mercado, permitiendo adaptar la estructura de la entidad a los cambios, sin descuidar sus controles y administración de riesgos.

Es recomendable que la alta dirección efectúe una autoevaluación del sistema de control, con el fin de centrar su atención donde se encuentran debilidades de control o no hay controles operando, así como debe velar por que se implemente un proceso de supervisión continua.

La entidad puede establecer su estructura del proceso de control interno tomando en cuenta lo siguiente: un término de comparación, pudiendo ser el presupuesto, normas, objetivos o un programa; un hecho real, comparar una condición real mensual o anual versus el punto anterior; desviación; resultado de las comparaciones efectuadas anteriormente; análisis, indagar el origen de la desviación (hecho real comparado contra el presupuesto), determinar las causas; toma de acciones correctivas, acciones adoptadas para corregir la desviación.

#### **4.4 Objetivos del control interno**

“Un sistema de control interno consiste en políticas y procedimientos diseñados para proporcionar una seguridad razonable a la administración de que la compañía va a cumplir con sus objetivos y metas. A éstas políticas y procedimientos a menudo se les denomina controles y en su conjunto, éstos comprenden el control interno de la entidad. Por lo general, la administración cuenta con tres objetivos amplios para el diseño de un sistema de control interno efectivo:

- **Confiabilidad de los informes financieros.** La administración tiene la responsabilidad legal y profesional de asegurarse de que la información se presente de manera imparcial de acuerdo con los requisitos de información, como los principios de contabilidad generalmente aceptados. El objetivo del control interno efectivo es cumplir con las responsabilidades de los informes financieros.
- **Eficiencia y eficacia de las operaciones.** Los controles dentro de una empresa tienen como objetivo invitar al uso eficaz y eficiente de sus recursos con el fin de optimizar las metas de la compañía. Un objetivo importante de estos controles es la información financiera y no financiera precisa de las operaciones de la empresa para tomar decisiones.
- **Cumplimiento con las leyes y reglamentos.** La sección 404 de la Ley Sarbanes-Oxley, requiere que todas las compañías públicas emitan un informe referente a la eficacia de las operaciones del control interno sobre los informes financieros. Además de las disposiciones legales de la Sección 404, se requiere que las organizaciones públicas, no públicas y sin fines de lucro sigan varias leyes y reglamentaciones.”(1:270)

Como se puede observar el auditor debe tener en cuenta que los objetivos de control interno están relacionados en la forma en que afectan la confiabilidad de la información, el cumplimiento de leyes y reglamentos además de los controles relacionados con las operaciones.

##### **4.4.1 Clases de control interno**

“El crecimiento de la actividad económica y la ampliación del volumen de negocio han permitido el establecimiento de grandes empresas, originando una gran complejidad en su organización y administración, así como el distanciamiento de la dirección empresarial en el control cotidiano de las operaciones debido a ello, la actividad de la dirección de una empresa, como responsable frente a terceros (accionistas, intermediarios financieros, proveedores, etc.) de la adecuada gestión de sus intereses, está expuesta al riesgo de que se produzcan no sólo incumplimientos o deformaciones en la puesta en marcha de los sistemas de funcionamiento e información, sino también a una comprensión no oportuna o equivocada de sus decisiones. Para que la dirección

disponga de un margen razonable de seguridad de que esto no ocurra o, por lo menos, de minimizar este riesgo consiste en que la empresa disponga de un eficaz sistema de control interno.

Los elementos básicos de un sistema de control interno incluyen los siguientes elementos:

- Un plan de organización que proporcione una adecuada separación de responsabilidades funcionales.
- Un sistema de autorización y procedimientos de registro adecuados para proporcionar un control contable razonable sobre los activos, pasivos, gastos e ingresos.
- Procedimientos adecuados a seguir en la ejecución de deberes y funciones en cada uno de los departamentos gerenciales.
- Personal en cantidad y calidad suficiente para afrontar las necesidades de la empresa”.(33:6)

#### **4.4.1.1 Controles administrativos**

“Comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que están relacionados con la eficiencia de las operaciones, con el cumplimiento de las normas internas y con el proceso de toma de decisiones.” (36:6)

Son las acciones adoptadas por la alta dirección o el consejo de administración, con el fin de cumplir los objetivos y asegurar la calidad de los estados financieros, mejorando la gestión de riesgos.

#### **4.4.1.2 Controles contables**

“Comprenden los sistemas de organización y todos los procedimientos que de alguna forma tienen que ver con la protección del patrimonio empresarial y la fiabilidad de los datos contables y que tienen como cometido asegurar que se cumplen los objetivos del sistema de control interno.” (33:6)

Un sistema contable efectivo debe considerar la identificación y registro de todas las transacciones, detalle suficiente en la descripción de las mismas, cuantificación de todas las operaciones, registro oportuno de las operaciones en el periodo correspondiente, así como una presentación y revelación adecuada en los estados financieros.

#### **4.5 Evaluación del control interno**

Una forma de que el auditor obtenga información acerca del funcionamiento del control interno de la empresa será la indagación, la observación, la revisión de los manuales de contabilidad y de procedimiento e instrucciones internas, así como conversaciones con los ejecutivos responsables

de ciertas áreas de la organización. Así mismo, debe estudiar y evaluar los controles internos existentes, como base de confianza en los mismos y para determinar el alcance de las pruebas de auditoría a realizar.

“La evaluación del control interno consiste en la revisión y análisis de todos los procedimientos que han sido incorporados al ambiente y estructura de control interno, así como a los sistemas que mantiene la organización para el control e información de las operaciones y sus resultados, con el fin de determinar si éstos concuerdan con los objetivos institucionales, para el uso y control de los recursos, así como la determinación de la consistencia del rol que juega en el sector que se desarrolla.

Evaluar un sistema de control interno, es hacer una retroalimentación del mismo. Esta evaluación se hace a través de la interpretación de los resultados de algunas pruebas efectuadas, las cuales tiene por finalidad establecer si se están realizando correctamente y aplicando los métodos, políticas y procedimientos establecidos por la dirección de la empresa para salvaguardar sus activos y para hacer eficientes sus operaciones.”(24:11)

#### **4.5.1 Modelos de evaluación del control interno**

En la actualidad existen diferentes modelos para evaluar el control interno y hacer una evaluación de riesgos dentro de los más conocidos está:

##### **COSO**

“Modelo Americano, emitido en 1992 por el Committee of the Sponsoring of Treadway Commission.” (2:6)

“Consta de 5 componentes interrelacionados, que se derivan de la forma como la administración maneja el ente, y están integrados a los procesos administrativos: Ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, supervisión y seguimiento.”(2:26)

“El modelo COSO es un método de control interno que se realiza en una empresa para detectar o prevenir algún tipo de estafa, localizar faltas, corregir operaciones, estimular deficiencia de personal mediante la vigilancia que se ejerce a través de los informes, salvaguardar los bienes, y obtener un control efectivo en todos los aspectos de la compañía”(32:1)

## COSO II

“Desarrollado con colaboración de PriceWaterhouseCoopers y el Instituto de Auditores Internos de España el cual integran tres elementos más, a los ya conocidos: establecimiento de los objetivos, identificación de acontecimientos, respuesta a los riesgos.”(3:15)

## COSO para PYMES

“El Marco de Control Interno COSO para las más pequeñas compañías ha sido aprobado. Fue un documento muy esperado por las empresas más pequeñas en diferentes partes del mundo, ya que éstas opinaban que los costos relacionados con el control interno eran directamente proporcionales a la cantidad de requerimientos de COSO y a la complejidad de su implementación. Recién el 11 de julio de 2006 fue puesto en vigencia. Es una versión reducida del marco COSO original emitido en 1992, utilizando menos principios, pero adicionando un sistema de codificación especial para facilitar el cumplimiento de la guía. El fuerte Comité de expertos de las principales instituciones de auditoría interna, contabilidad, fraude y cumplimiento regulatorio que han estado involucrados en su adaptación opinan que "COSO para PYMES.", es considerablemente más pequeño y más sencillo de interpretar que el marco COSO original.”(35:9)

## COBIT

“Es un conjunto de mejores prácticas para el manejo de la información creado por la Asociación para la Auditoría y Control de Sistemas de Información (ISACA) y el Instituto de Administración de las Tecnologías de la Información (ITGI) en 1992.

La misión de COBIT es investigar, desarrollar, publicar y promocionar un conjunto de control generalmente aceptados para las tecnologías de la información que sean autorizados, actualizados e internacionales para el uso del día a día de los gestores de negocios (también directivos y auditores.”(18:1)

## COBIT 4.1

“Los objetivos de control para la información y la tecnología relacionada brindan buenas prácticas a través de un marco de trabajo de dominios y procesos, y presenta las actividades en una estructura manejable y lógica. Las buenas prácticas están enfocadas fuertemente en el control y menos en la ejecución.

Los criterios de información definidos son siete: le efectividad, la eficiencia, la confidencialidad, la integridad, la disponibilidad, el cumplimiento y la confiabilidad.” (18:15)

## COBIT 5

“Lanzado el 10 de abril de 2012, es la última edición del marco de referencia mundialmente aceptado, el cual proporciona una visión empresarial del Gobierno de TI que tiene tecnología y a la información como protagonistas en la creación de valor para las empresas. COBIT 5 se basa en COBIT 4.1 y a su vez lo amplía mediante la integración de otros marcos y normas como VAL IT y Risk IT, Information Technology Infrastructure Library (ITIL) y las normas ISO relacionadas.

Ayuda a mantener la información de alta calidad para apoyar las decisiones de negocios, alcanzar los objetivos estratégicos y obtener los beneficios de negocio a través del uso efectivo e innovador de las TI, mantener los riesgos relacionados a TI bajo un nivel aceptable, logra la excelencia operativa a través de una aplicación eficiente y fiable de la tecnología y apoya al cumplimiento de las leyes y regulaciones.” (28:1)

## COCO

“Modelo canadiense. Está orientado al proceso dinámico e integrado llevado a cabo en una organización por el consejo de administración, directores y todo el personal diseñado para proporcionar la seguridad razonable del cumplimiento de efectividad y eficiencia de la operación, contabilidad en los reportes financieros y de dirección y el cumplimiento de leyes y regulaciones y políticas internas.”(21:57)

### 4.6 MODELO COSO

“El modelo COSO es un método de control interno que se realiza en una empresa para detectar o prevenir algún tipo de estafa, localizar faltas, corregir operaciones, estimular deficiencia de personal mediante la vigilancia que se ejerce a través de los informes, salvaguardar los bienes, y obtener un control efectivo en todos los aspectos de la compañía”(2:1)

Este modelo plantea una matriz en la que se conjugan los objetivos de negocio/control (operativo, reporte financiero y cumplimiento regulatorio) con los componentes de control (ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, establecimiento de los objetivos, identificación de acontecimientos, respuesta a los riesgos y monitoreo).

#### 4.6.1 Control interno bajo el criterio COSO

Según este criterio el control interno es considerado una pieza fundamental dentro de sus elementos, por constituir una parte integral de la gestión de riesgos corporativos, la incorporación dentro del marco de gestión de riesgos permite que las compañías puedan decidir su utilización

para satisfacer sus necesidades de control interno como para progresar hacia un proceso de gestión de riesgos más completo.

Dentro del criterio marco integrado COSO I presenta un punto de partida para la evaluación y mejora de las entidades, permitiendo a la dirección tratar sus riesgos y oportunidades asociados, mejorando la capacidad de la entidad para generar valor, en la actualización del documento Gestión de riesgos corporativos marco integrado COSO II, este criterio sigue siendo considerado ya que es la base para las reglas, normas y leyes existentes.

Dado que el control interno está presente y funciona en todas las áreas de las empresas, las cuales a su vez operan en mercados cambiantes, competencia y regulaciones se crea una incertidumbre sobre la capacidad de que ocurran eventos y sus impactos dentro de las operaciones, por lo que se hace necesario que la administración evalúe y monitoree las operaciones, con el fin de tener una certeza y calidad razonable de dichos controles.

La administración estará segura de la confiabilidad de su control interno si su funcionamiento es efectivo, esta implementado y operando a todos los niveles de la organización, se están cumpliendo los objetivos y se tiene una gestión de riesgos alineada a los riesgos que se están dispuestos a aceptar (tolerancia). La gestión de riesgos corporativos facilita la metodología y la técnica para la toma de decisiones alternativas al riesgo y facilita respuestas integradas.

#### **4.6.2 Elementos de control interno criterio COSO ERM**

El documento Gestión de riesgos corporativos marco integrado COSO ERM, proporciona las herramientas que facilitan su entendimiento y lista los elementos claves de cada uno de los componentes de la gestión de riesgos corporativos:

1. Ambiente interno o ambiente de control
2. Establecimiento de objetivos
3. Identificación de eventos
4. Evaluación de riesgos
5. Respuesta a los riesgos
6. Actividades de control
7. Información y comunicación
8. Supervisión

Cada uno de los elementos anteriores corresponde a un proceso multidireccional, lo que quiere decir que no se deben de cumplir en el orden dado o en secuencia ya que se encuentran

relacionados por lo que en combinación pueden funcionar en diferentes niveles y cumplir diferentes propósitos.

Cada componente está integrado por varios elementos que lo integran, esto con el fin de cumplir cada objetivo planteado.

#### **4.6.2.1 Ambiente interno o ambiente de control**

El ambiente de control es importante pues parte de un postulado básico: "No importa que tan bien esté diseñado e implementado el control interno, si los valores y actitud de nuestro personal no son los adecuados, sin lugar a dudas, el fraude ocurrirá" (2:13)

El ambiente interno influye en la conciencia de sus empleados sobre el riesgo y forma la base de los otros componentes de la gestión de riesgos, influye en la filosofía de gestión de riesgos de una entidad, el riesgo aceptado, la supervisión ejercida por el consejo de administración, la integridad, valores éticos y competencia de su personal y la forma en que es asignada la responsabilidad y se desarrollan a los empleados.

El ambiente interno tiene un impacto significativo dentro de la organización, por ser éste el modo como se establece la gestión de riesgos corporativos y su continuo funcionamiento, constituye la base en que se aplican otros componentes de dicha gestión y proporciona un importante efecto positivo o negativo sobre éstos.

##### **Filosofía de gestión de riesgos**

"Es el conjunto de creencias y actitudes compartidas que caracterizan el modo en que la entidad contempla el riesgo en todas sus actuaciones, desde el desarrollo e implantación de la estrategia hasta sus actividades cotidianas."(2:10)

Lo anterior queda plasmado en toda la organización con el quehacer de la dirección al gestionar la entidad y se encuentra plasmado en las políticas, comunicaciones verbales y escritas y en la toma de decisiones. El programa de gestión de riesgos provee a la administración que se mantienen estándares éticos de acuerdo a los valores de la entidad.

##### **Integridad y valores éticos**

"La eficacia de la gestión de riesgos corporativos no debe sobreponerse a la integridad y los valores éticos de las personas que crean, administran y controlan las actividades de la organización."(31)

El compromiso con la integridad y los valores éticos son propios del individuo, los cuales se basan en experiencias personales, al implementar códigos de ética y conducta dentro de la organización se logra que todos los miembros actúen de forma correcta, desde el punto de vista legal como moral, contribuye a crear una cultura de apoyo al cumplimiento comprometida con la gestión de riesgos corporativos, fomenta la información de los problemas antes de que éstos no tengan solución.

#### **4.6.2.2 Establecimiento de objetivos**

Los objetivos se fijan a escala estratégica, estableciendo una base para los objetivos operativos, de información y cumplimiento. La evaluación de sus riesgos y la respuesta a ellos consiste en fijar los objetivos que a su vez, tienen que estar alineados con el riesgo aceptado por la entidad, lo que orienta a los niveles de tolerancia al riesgo de la misma.

El establecimiento de objetivos debe ser fijado por la administración antes de que pueda identificar eventos potenciales que afecten su gestión empresarial, los mismos deben de apoyar la misión o visión de la entidad y ser consecuentes con el riesgo aceptado, lo que permite adoptar medidas para gestionar los riesgos.

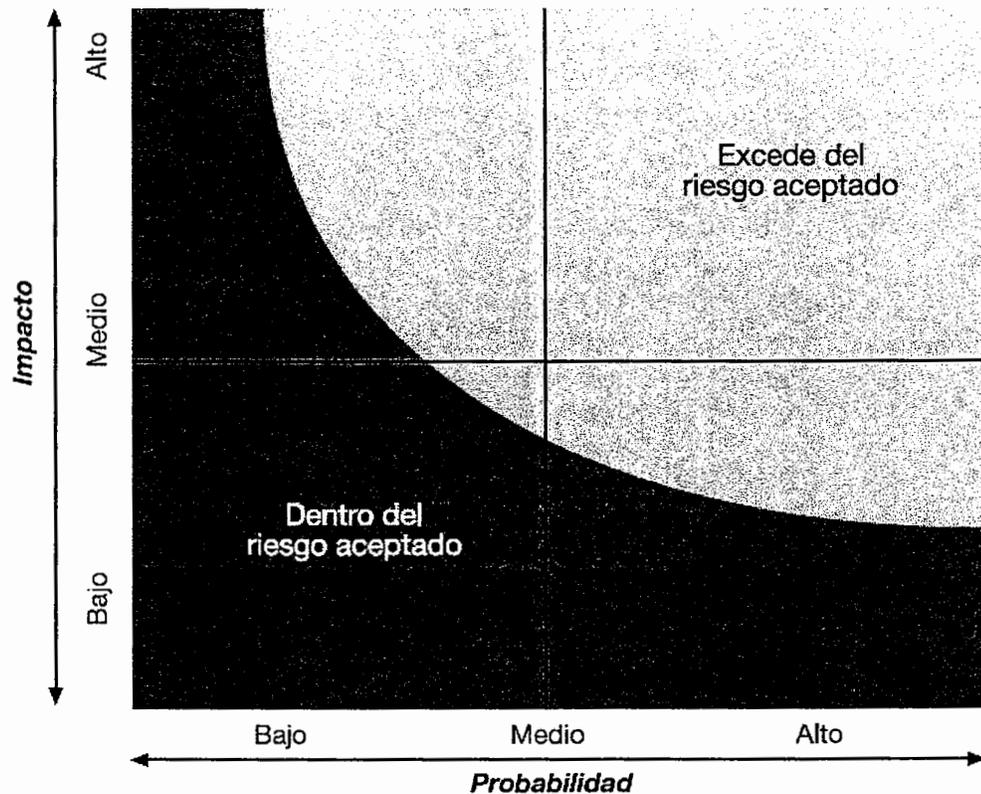
Objetivos estratégicos: corresponden a la misión, visión o finalidad que es importante para la dirección, y los cuales son establecidos por ésta, son los que establecen expresamente la razón de ser de la entidad en términos generales. A partir de éstos objetivos la dirección fija, formula y establece los objetivos operativos, de información y de cumplimiento de la organización.

Objetivos relacionados: "Los objetivos relacionados a nivel de empresa están vinculados y se integran con otros objetivos específicos, que repercuten en cascada en la organización hasta llegar a sub-objetivos establecidos."(2:20)

Riesgo aceptado: "El riesgo aceptado puede expresarse en términos cualitativos o cuantitativos."(2:23)

Este riesgo debe responder a: ¿qué riesgos relativos al negocio está dispuesta la entidad a asumir y cuáles no?, si se siente cómoda con un indicador cualitativo o cuantitativo. Algunas organizaciones expresan el riesgo aceptado en términos de un mapa de riesgos como el siguiente:

### Formación del riesgo aceptado



Fuente: Gestión de Riesgos Corporativos -Marco Integrado Técnicas de Aplicación

El mapa de riesgo anterior muestra que la zona gris claro excede el riesgo aceptado por la empresa, lo que implica que la dirección debe ejecutar acciones para reducir la probabilidad o impacto para situarlo dentro del riesgo aceptado por la entidad.

Determinación de la tolerancia al riesgo: "son los niveles aceptables de desviación relativa a la consecución de objetivos." (3:25)

Para la dirección operar dentro de la tolerancia al riesgo proporciona una confianza mayor, ya que la entidad permanece dentro de su riesgo aceptado, proporcionando seguridad que se alcanzarán los objetivos. La tolerancia al riesgo puede ser establecida a nivel de entidad y se asigna a las unidades de negocio.

#### 4.6.2.3 Identificación de eventos

Como parte de la identificación de eventos, la administración debe considerar los factores externos e internos que pudieran darse, también debe evaluar los impactos que tendrán los dichos eventos así como su ocurrencia.

Derivado del impacto de los eventos la administración convierte los positivos en oportunidades, mientras que si son negativos éstos se convierten en riesgos, lo cuales requieren la evaluación y respuesta.

La identificación de eventos relacionados con un objetivo específico es sencilla, mientras que en otros casos esta vinculación no resulta evidente por lo que se necesita emplear técnicas como: identificación de eventos, inventario de eventos, talleres de trabajo, entrevistas, cuestionarios, análisis de flujo de procesos, seguimiento de datos de eventos con pérdidas, etc.

#### **4.6.2.4 Evaluación de riesgos**

Permite considerar la amplitud con que los eventos potenciales impactan en la consecución de objetivos. La dirección evalúa estos acontecimientos desde una doble perspectiva – probabilidad e impacto – y normalmente usa una combinación de métodos cualitativos y cuantitativos.

Los riesgos deben ser evaluados con un doble enfoque: riesgo inherente y riesgo residual. Los impactos positivos y negativos deben evaluarse individualmente o en su defecto por categoría en toda la entidad.

Riesgo inherente: “es aquél al que se enfrenta una entidad en ausencia de acciones de la dirección para modificar su probabilidad o impacto.”(3:45)

Riesgo residual: “es aquél que permanece después de que la dirección desarrolle sus respuestas a los riesgos.”(3:46)

El riesgo residual refleja el riesgo permanente una vez que se han implementado de manera eficaz las acciones planificadas por la dirección para mitigar el riesgo inherente.

#### **4.6.2.5 Respuesta a los riesgos**

Consiste en la respuesta que la dirección determinará tomar una vez que ha evaluado los riesgos relevantes, pudiendo ser algunas respuestas: evitar, reducir, compartir y aceptar el riesgo. Al ser evaluada la respuesta que se dará a los riesgos, se debe considerar el impacto y la probabilidad de dichos riesgos, así como sus costos y beneficios, seleccionando la que mejor coloque el riesgo residual dentro de la tolerancia establecida.

Completadas las acciones de respuesta al riesgo, por parte de la administración, se tiene una visión de los riesgos y respuestas individuales, alineados con las tolerancias asociadas.

#### **4.6.2.6 Actividades de control**

Las actividades de control se dan a todo nivel de la organización y en todas las funciones. Son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las respuestas de la dirección a los riesgos.

Después que se han seleccionado las respuestas al riesgo, la dirección debe identificar las actividades de control necesarias para asegurar una adecuada y oportuna respuesta a los riesgos, en unos casos las actividades de control constituyen la respuesta al riesgo de ciertos objetivos.

Las actividades de control pueden ser manuales, computarizadas, gerenciales u operacionales, etc., comprendiendo una serie de actividades como autorizaciones, segregación de funciones, aprobaciones, verificaciones, conciliaciones, análisis de resultados, salvaguarda de activos.

#### **4.6.2.7 Información y comunicación**

La información pertinente debe ser identificada, captada y comunicada de una forma y en tiempo que permita a las personas llevar a cabo sus responsabilidades. Debe existir dentro de la organización una comunicación eficaz que fluya en todas direcciones.

La información facilita la gestión de riesgos y la toma de decisiones, lo anterior aunado a una comunicación eficaz por parte de la dirección, hace que el personal reciba un mensaje claro de consideración de responsabilidades de gestión de los riesgos corporativos, entendiendo su papel en dicha gestión así como las actividades individuales desarrolladas, como afectan y se relacionan con el trabajo de los demás.

La información debe ser comunicada de forma oportuna y periódica, con el fin de que permita tomar decisiones correctivas a tiempo, cambio en la orientación de acciones si fuera necesario, lo cual contribuye a desarrollar y gestionar de mejor forma las operaciones.

La información si procede de fuentes externas o internas debe recopilarse y analizarse para establecer la estrategia y los objetivos, permite la identificación de eventos, analizar los riesgos y determinar su respuesta.

#### **4.6.2.8 Supervisión**

Durante el transcurso normal de las actividades de gestión tiene lugar la supervisión permanente, el alcance y la frecuencia de las evaluaciones dependerá de la evaluación de riesgos y la eficacia de los procedimientos de supervisión.

La supervisión efectuada permanentemente permite introducir modificaciones si se estiman oportunamente, de esta forma el sistema de gestión puede reaccionar ágilmente teniendo una flexibilidad de cambio.

Las deficiencias en la gestión de riesgos se comunican de forma ascendente, trasladando los temas más importantes a la alta dirección y al consejo de administración.

#### **4.7. Fraude**

“Se define como un error intencional en los estados financieros. Las dos principales categorías de fraude son: informes financieros fraudulentos y malversación de activos.”(1:314)

La evaluación de riesgo de fraude debe considerar todos los factores presentes a nivel entidad y procesos, así como los distintos escenarios de fraude que pueden presentarse, con el fin de diseñar los controles que los mitiguen de forma adecuada.

Una entidad puede implementar un programa antifraude que tenga en cuenta: buscar educar y dar a conocer las implicaciones del negocio en cuanto a riesgos de fraude, documentar y evaluar las actividades existentes antifraude, identificar las áreas que deben ser corregidas, conducir seguimientos formales, monitorear las actividades de control, despertar la conciencia de fraude, evaluación de riesgos de fraude, ética y capacitación, crear un plan de remediación.

##### **4.7.1 Informes financieros fraudulentos**

“Los informes financieros fraudulentos son un error u omisión intencional en las cantidades o revelaciones con la intención de engañar a los usuarios. La mayoría de casos comprenden la sobreestimación de activos e ingresos u omisión de pasivos financieros y gastos en un intento por sobrevaluar los ingresos, para las compañías que no cotizan públicamente, esto se puede hacer con el propósito de reducir los impuestos sobre la renta.” (1:314)

La mayoría de casos sobre informes financieros fraudulentos generalmente han comprendido la sobrestimación de activos e ingresos y la omisión de pasivos y gastos, lo cual es un intento de sobrevaluar los ingresos, para las compañías que no cotizan en bolsa de valores (acciones públicas) la sobrevaluación de ingresos se hace con el propósito de reducir el pago del impuesto sobre la renta.

##### **4.7.2 Malversación de activos**

“Es el fraude que involucra el robo de los activos de una entidad. En varios casos, las cantidades involucradas no son materiales para los estados financieros. Sin embargo, la pérdida de los activos

de la compañía es una preocupación importante de la administración, y es probable que el umbral de materialidad de la administración para el fraude sea mucho menor que el umbral de materialidad utilizado por el auditor para los fines de los informes financieros.

El término malversación de activos, por lo general, se utiliza para referirse al robo que involucra a empleados y otras personas dentro de la organización.

Sin embargo, gran parte de este fraude involucra a partes externas, como el robo de mercancías en tiendas y engaños por parte de los proveedores.” (1:314)

En algunos casos excepcionales la gerencia ha estado implicada en el robo de activos de la compañía, esto se evidencia en desfalcos que implican grandes cantidades de activos.

### **Condiciones para el fraude**

“En la SAS 99 (AU) se describen tres condiciones para que se genere un fraude a partir de informes financieros fraudulentos y malversaciones de activos.

Incentivos/presiones: la administración u otros empleados tienen incentivos o presiones para cometer fraude.

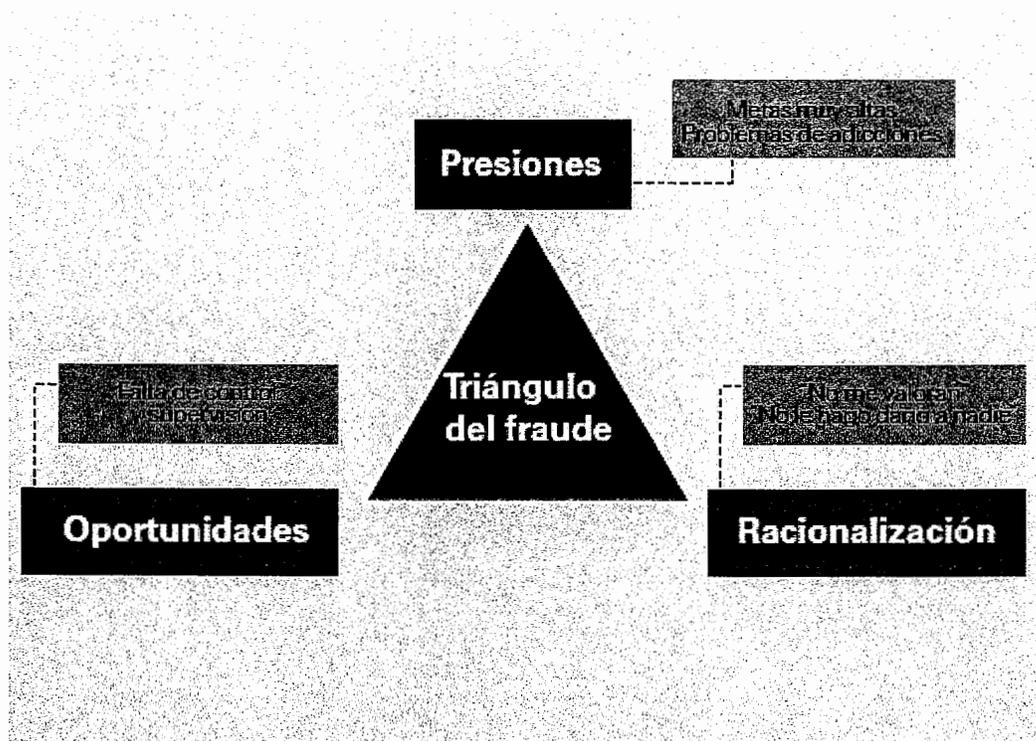
Oportunidades: las circunstancias proporcionan oportunidades para que la administración o empleados cometan fraude.

Actitudes/racionalización: existe una actitud, carácter o conjunto de valores éticos que permite a la administración o empleados cometer un acto deshonesto, o se encuentra en un ambiente que ejerce suficiente presión como para hacerlos pensar en cometer un acto deshonesto.”(1:317)

La NIA 240 establece los factores de riesgo de fraude: “hechos o circunstancias que indique la existencia de incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.”

Los principales responsables en la prevención y detección del fraude son el gobierno corporativo y la dirección, el auditor debe mantener su escepticismo profesional durante el desarrollo de toda la auditoría.

## Triángulo del fraude



Fuente: Auditoría un enfoque integral.

### Vulnerabilidad de los inventarios

“Los principales fraudes se cometen en los inventarios y la administración de los proveedores. Para evitar este tipo de riesgos es necesario el diseño de mecanismos estrictos de control permanente, mecanismos que deben ser cambiantes y creativos, de lo contrario, un trabajador experimentado aprenderá rápidamente a evadirlo, es muy importante también, el rotar periódicamente el personal de los cargos de mayor complejidad y riesgo, para evitar que un trabajador pueda contar con tiempo suficiente para conocer y conseguir los elementos necesarios para cometer fraude.”(37:1)

El ciclo de inventario y almacenamiento tiene una estrecha relación con otros ciclos de operaciones, la materia prima y la mano de obra directa entran dentro del ciclo de inventarios y almacenamiento a partir del ciclo de adquisición y pago y del ciclo de nómina y personal, terminando con la venta de los productos en el ciclo de ventas y cobranza.

El ciclo de inventarios y almacenamiento se consideran como dos sistemas separados pero muy relacionados entre sí, uno comprende el flujo físico real de productos y el otro de costos

relacionados, de acuerdo al movimiento de los inventarios dentro de la compañía, se necesario que existan controles adecuados sobre dicho movimiento, como sobre los costos relacionados.

El ciclo de inventarios y almacenamiento comienza con la adquisición de materias primas para producir, las requisiciones de compras se utilizan para solicitar que el departamento de compras coloque órdenes para artículos de inventario, es necesario establecer controles sobre las requisiciones de compras y las órdenes de compra relacionadas realizando evaluaciones y pruebas dentro del ciclo de adquisición y pago.

Dentro de este ciclo se requiere que los auditores realicen la verificación de existencias de los inventarios físicos.

## CAPÍTULO V

### CASO PRÁCTICO

#### LA EVALUACIÓN DE RIEGO DE FRAUDE EN EL ÁREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE PLANTAS ORNAMENTALES

##### 5.1 Generalidades

La empresa "Los Rosales, S. A." se encuentra ubicada en el municipio de San Juan Sacatepéquez, Guatemala, se encuentra constituida con un capital inicial de Q. 50,000, fue creada en el año 1985 con el propósito de producir y vender plantas ornamentales de calidad, contando con una extensión total de 3 manzanas, las cuales están divididas así: 2 manzanas para cultivos e invernaderos y 1 para plantas madres de exterior, cuenta con un pozo mecánico, 3 tanques, sistema de irrigación por goteo y bodega de fertilizantes. Actualmente la empresa se encuentra en proceso de abrir un vivero en otra área de la República.

La empresa cuenta con un espacio destinado para su sala de ventas, actualmente se encuentra cultivando rosales rojos, blancos, rosados, talismán, príncipe negro, claveles amarillos, naranjas y rojos, buganvilias, plumbago, calistemo, narcisos y vincas fucsias, anaranjadas y blancas las cuales se encuentran listas para ser colocadas en jardines, casas, etc.

El sistema de contabilidad que utiliza para los cultivos es el de órdenes de proyecto, a cada cultivo le asignan un número de orden, con el fin de tener un mejor control de los gastos y costos incurridos durante el desarrollo de las plantas, el pago se hace por tarea o a destajo, en la actualidad para el cultivo, desmontado y cuidados culturales de 50,000 plantas se tienen cinco personas como fijas, el resto son temporales, de acuerdo a la necesidad de producción. El personal cuenta con una gran experiencia y pericia para atender las plantas, esto es indispensable, por ser los responsables del cuidado y mantenimiento de los productos.

La empresa cuenta con un administrador, un asistente administrativo, un departamento de compras, contabilidad contador general, dos auxiliares, auditoría interna, una persona jefe de almacén, con tres auxiliares, el departamento de ventas cuenta con tres vendedores, adicional se cuenta con un agrónomo y el personal que cuida las plantaciones y se encarga de las siembras.

Para ejecutar el análisis y examen de las cuentas de inventario se realizará la planificación del trabajo y supervisión, preparación de la matriz de riesgos para el área, ejecución del trabajo y preparación del informe de auditoría.

## 5.2 Planificación del trabajo

La planificación del trabajo de auditoría basada en riesgos requiere de la comprensión de los sistemas de control interno y sistema de contabilidad de costos utilizado, debe existir una evaluación del riesgo planeado de control y sistema de contabilidad, para determinar el alcance de las pruebas de control, basados en la confianza que se tenga sobre los controles se determinará y diseñarán las pruebas a realizar –de control y sustantivas– el tamaño de la muestra, las partidas seleccionadas y el tiempo propicio para su realización.

## 5.3 Matriz de riesgos

La realización de la matriz de riesgos para el área de inventarios de plantas listas para la venta y suministros considera lo siguiente:

INVENTARIOS		
	INSUMOS/SUMINISTROS	PROD. TERMINADO
Factores externos	Político, sociales, medio ambiente, económicos, tecnológicos.	Político, sociales, medio ambiente, económicos, tecnológicos.
Factores internos	Infraestructura, proceso, tecnología, personal.	Infraestructura, proceso, tecnología, personal.
Riesgos	Existencia / ocurrencia, salvaguarda, integridad, rendimiento, cumplimiento leyes y normas, derechos y obligaciones, valuación, presentación / revelación, fraude empleados o terceros	Existencia / ocurrencia, salvaguarda, integridad, rendimiento, cumplimiento leyes y normas, derechos y obligaciones, valuación, presentación / revelación, fraude empleados o terceros

**LOS ROSALES, S. A.**  
**Control interno y fraude en inventarios**  
**Finanzas –Contabilidad**  
**Al 31 de diciembre de 2011**

**PT: C-1 1/2**

	Inicial	Fecha
Preparado por:	I.C	16/03/2011
Revisado por:	J.A	16/03/2011

---

### **PLANEACIÓN DE AUDITORÍA**

**TÍTULO DEL PROYECTO:** CONTROL INTERNO Y FRAUDE EN INVENTARIOS

**DIRECCIÓN RESPONSABLE:** FINANZAS

**OBJETIVO Y ALCANCE:**

- Verificar y analizar que no exista riesgo de fraude y que la aplicación del control interno sea eficiente en el área de inventarios de productos terminados así como en los suministros.
- Actualización de matriz de riesgos para el área, verificación de movimientos de inventarios, evaluación de riesgos.
- Realización de cuestionario de control interno para las áreas seleccionadas, realización de flujos de proceso para los inventarios de producto terminado y para las compras y salidas de insumos.
- Realizar inventario físico de los productos terminados y de los suministros, verificación de la aplicación de insumos a la producción en proceso.

**LOS ROSALES, S. A.**  
**Control interno y fraude en inventarios**  
**Finanzas –Contabilidad**  
**Al 31 de diciembre de 2011**

**PT: C-1 1/2**

	Inicial	Fecha
Preparado por:	I.C	16/03/2011
Revisado por:	J.A	16/03/2011

---

#### **EQUIPO DE AUDITORÍA**

Gerente de auditoría: Alfredo Barrios

Auditor senior: Juan Alegría

Auditores: Oscar Negrin

Isabella Coro

#### **APROBACIONES**

**Gerente de Auditoría Interna**

**Alfredo Barrios**

**LOS ROSALES, S. A.**  
**Control interno y fraude en inventarios**  
**Finanzas –Contabilidad**  
**Al 31 de diciembre de 2011**

PT: C-2 1/3

	Inicial	Fecha
Preparado por:	J.A	17/03/2011
Revisado por:	A.B	17/03/2011

## **MEMORANDUM DE PLANIFICACIÓN**

### **1. INTRODUCCIÓN**

Como parte del plan de auditoría al 31 de diciembre de 2011, se realizará una evaluación del control interno de los inventarios de productos terminados y suministros.

Se actualizará la matriz de riesgos y proceso que se están realizando.

### **2. OBJETIVO GENERAL**

Realizar una evaluación objetiva del proceso de inventarios de producto terminado y suministros, con el fin de determinar la efectividad con que se manejan los recursos y evaluar los resultados obtenidos, haciendo recomendaciones para mejorar la eficiencia de los procesos.

### **3. OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Evaluar el control interno y la existencia de riesgos en las operaciones efectuadas.
- Verificar el cumplimiento de los procesos, procedimientos y políticas determinadas
- Actualización e identificación de riesgos.

### **4. ALCANCE DE LA AUDITORÍA**

La evaluación se realizará en el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre 2011.

### **5. FLUJO GENERAL DEL PROCESO**

Ver PT C-5 y C-6

### **6. EVALUACIÓN DE RIEGOS INTERNOS Y EXTERNOS**

Se actualizará la matriz de riesgos para inventario y subproceso relacionado, en la matriz se realizará el análisis de riegos a los que se encuentra expuestos los procesos.

**LOS ROSALES, S. A.**  
**Control interno y fraude en inventarios**  
**Finanzas –Contabilidad**  
**Al 31 de diciembre de 2011**

**PT: C-2 2/3**

	Inicial	Fecha
Preparado por:	J.A	17/03/2011
Revisado por:	A.B	17/03/2011

El ambiente de control del área a evaluar no cuenta con manual de procedimientos y políticas, lo que indica que existe una deficiencia en el ambiente de control. Los procedimientos efectuados para el control se encuentran apoyados por áreas como compras y contabilidad, si existe segregación de funciones.

#### **7. CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES CLAVE DEL PROCESO DE AUDITORÍA**

Entendimiento de los procesos, identificación de riesgos

Y elaboración de programas de trabajo

16 al 28 de marzo 2011

Trabajo en campo se realizará en dos fases

15 de abril al 31 de mayo y del

02 de octubre al 25 de noviembre

Borrador del informe de auditoría

06 de diciembre 2011

Reunión de discusión informe

15 de diciembre 2011

Emisión del informe definitivo

05 de enero 2012

**LOS ROSALES, S. A.**  
**Control interno y fraude en inventarios**  
**Finanzas –Contabilidad**  
**Al 31 de diciembre de 2011**

PT: C-2 3/3

	Inicial	Fecha
Preparado por:	J.A	17/03/2011
Revisado por:	A.B	17/03/2011

### **8. INFORMACIÓN FINANCIERA/OPERATIVA Y/O ESTADÍSTICA DEL PROCESO QUE SE EXAMINA**

Revisión analítica: la empresa está comercializando plantas de temporada como las vincas, las cuales se reproducen en el segundo semestre, lo que impacta el volumen de inventario para este semestre, las ventas siguen manteniendo su tendencia.

Actualmente se está trabajando con pedidos altos para jardinería de proyectos residenciales como de centros comerciales tanto dentro de la ciudad de Guatemala como en el interior, por lo que las órdenes de producción han sido altas siempre con el fin de tener producto en el área de ventas.

Durante el segundo semestre se tiene previsto realizar la producción de la vinca y de árboles de macadamia para un proyecto residencial en el interior del país y para el área de un parque.

Los pedidos de rosales y claveles, de diferentes colores, se incrementarán en los próximos meses, según comentarios del personal encargado de los proyectos ya que existen pedidos especiales para áreas verdes de un condominio próximo a inaugurarse.

### **9. SISTEMAS DE INFORMACIÓN INVOLUCRADOS EN EL PROCESO QUE SE EXAMINA**

El sistema de registro es Aspel COI

### **10. PREOCUPACIONES O ASUNTOS DE INTERES DE LA ALTA DIRECCIÓN/GERENCIA**

Riesgos de robo de suministros y pérdidas económicas por tener un exceso de producción.

### **11. POSIBLES LIMITACIONES**

No se cuenta con manual de procedimientos.

Autorizado por: Alfredo Barrios  
 17/03/2011

LOS ROSALES, S. A.  
Control interno inventarios  
Finanzas –Contabilidad  
Al 31 de diciembre de 2011

PT: C-3 1/4

	Inicial	Fecha
Preparado por:	O.N	11/04/2011
Revisado por:	J.A	11/04/2011

## MEMORANDO DE EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO

### OBJETIVO:

Documentar la gestión de riesgos corporativos bajo el marco COSO ERM, identificando cada uno de los elementos dentro de la evaluación a realizarse al área de inventarios.

### AMBIENTE DE CONTROL

La entidad emana sus políticas por medio verbal ya que no se tienen políticas, ni comunicación por escrito la mayor parte del tiempo, la comunicación se hace de forma directa a los encargados o gerentes de áreas.

Se tiene principal política el no recibir incentivos como regalos, ni comisiones en efectivo o en producto, esto se da a todo nivel de la entidad.

Se ha establecido una política en todo nivel para identificar actividades que mitiguen riesgos, la cual hace partícipe a todo el personal, con el fin de evaluar los problemas desde diferentes perspectivas, al momento de recibir y entregar productos y/o servicios.

Actualmente la empresa está dando una capacitación sobre los valores y ética que deben ser aplicados.

### ESTABLECIMIENTO DE OBJETIVOS

Dentro del área de inventarios se ha establecido como objetivo el de tener un control en recepción como en despachos, así como el de notificar cualquier inconsistencia en la mercadería recibida ya sea en mal estado o incompleta, con el fin de evitar pérdidas económicas.

Mantener actualizado el sistema de existencias, notificando y verificando las requisiciones, de encontrar algún faltante notificar a la contabilidad y al encargado de compras, y realizar los ajustes correspondientes.

**LOS ROSALES, S. A.**  
**Control interno inventarios**  
**Finanzas –Contabilidad**  
**Al 31 de diciembre de 2011**

**PT: C-3 2/4**

	Inicial	Fecha
Preparado por:	O.N	11/04/2011
Revisado por:	J.A	11/04/2011

Garantizar que lo despachado a producción sea de acuerdo a las órdenes autorizadas.

Asegurar que las devoluciones sean autorizadas.

Realizar inventario físico mensualmente con el fin de identificar producto en mal estado, notificando a contabilidad sobre dichos ítems y efectuando el registro correspondiente en el sistema.

#### **IDENTIFICACIÓN DE ACONTECIMIENTOS**

Se evalúa la rotación y contratación de personal en el área, se busca contratar personal calificado y retenerlos, para lo cual la empresa utiliza encuestas internas de satisfacción.

Estadísticas de productos obsoletos, errores en despachos por no contar con documentos de salidas autorizadas.

Robo de insumos.

#### **EVALUACIÓN DE RIESGOS**

El área de inventarios se encuentra a cargo de un jefe de bodega / almacén y un auxiliar, los cuales se encargan de verificar el ingreso de los diferentes tipos de insumos a utilizar, así como preparar los insumos que se utilizarán de acuerdo a los requerimientos de producción.

Toda salida de bodega debe contar con una solicitud de aprovisionamiento, la cual debe estar firmada por el agrónomo encargado del proyecto, con el fin de evitar salidas no autorizadas.

Salidas de material obsoleto tienen que contar con la autorización del contador general, así como su salida del sistema de inventarios.

Identificación de movimientos en el sistema ya sean salidas, traslados o devoluciones de insumos.

Evaluación de accidentes laborales, adquisición de seguros médicos y pagos de seguro social del personal.

	Inicial	Fecha
Preparado por:	O.N	11/04/2011
Revisado por:	J.A	11/04/2011

### **RESPUESTA A LOS RIESGOS**

Debido a la naturaleza de la producción la entidad ha adoptado contratar seguros sobre la producción, seguros sobre los insumos y asegurar al personal. La entidad comparte el riesgo.

Por los inventarios obsoletos y pérdidas de producto terminado la entidad implementará una provisión para estas pérdidas.

Pérdidas económicas por catalogar en inventario obsoleto suministros y producto en buen estado o que puede ser recuperable en el caso de las plantas (producto terminado), revisión de dichos productos antes de catalogarlos como producto obsoleto.

### **ACTIVIDADES DE CONTROL**

Revisión por parte del jefe de bodega del producto y suministro ingresado a la bodega previa aceptación, se tiene que comparar contra el soporte y verificar las cantidades entregadas esto en presencia del proveedor o su delegado.

El jefe de bodega debe realizar una inspección física de lo entregado por el proveedor, con el fin de establecer si existe mercadería dañada, que los productos cuenten con sus sellos intactos.

El auxiliar de bodega debe verificar el ingreso de mercadería en caso de una importación, verificando el tipo de stock, su integridad contra el sistema y la orden de compra, así como verificar la calidad del producto y características solicitadas en la orden.

El auxiliar o el jefe de bodega deben realizar el ingreso de la mercadería recibida, en el inventario, deben verificar que la póliza contable se encuentre correcta, y el registro de la factura sea operado.

Si existen insumos dañados, que fueron recibidos debe el auxiliar de bodega avisar a al jefe y este notificar a contabilidad y compras, para que proceda a una devolución o que emitan una nota según corresponda y ajustar el inventario.

**LOS ROSALES, S. A.**  
**Control interno inventarios**  
**Finanzas –Contabilidad**  
**Al 31 de diciembre de 2011**

PT: C-3 4/4

	Inicial	Fecha
Preparado por:	O.N	11/04/2011
Revisado por:	J.A	11/04/2011

Realizar una conciliación de saldos para establecer inconsistencias en lo reportado por el sistema y lo que se encuentra físicamente en bodegas.

En la salida de producto terminado (plantas) el vendedor no debe de registrar la facturación, ésta debe hacerse por parte de la persona que maneja la caja, se debe verificar que lo facturado sea lo que se está despachando, esto garantiza que se entregue el producto correcto.

Verificar la salida de suministros el jefe de bodega, en caso el auxiliar prepare el despacho de la orden de trabajo, verificación de entrega de acuerdo a necesidades de producción, operación en el sistema.

Restricción del ingreso de personal al área de bodega de suministros, solo el personal autorizado puede estar en ésta área, esto con el fin de evitar robos de suministros. Se están realizando inventarios semanales en la bodega de suministros.

### **INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN**

Dentro del área de inventarios se cuenta con una segregación de funciones, cada colaborador tiene claro sus responsabilidades y un entendimiento de la consideración de riesgos en dicha área.

Se ha implementado recientemente una retroalimentación a todo el personal involucrado, para que estén alertas ante riesgos que pueden darse así como se han implementado mejoras en proceso.

### **SUPERVISIÓN**

El jefe de bodega se encuentra en constante supervisión de los procedimientos para el despacho de suministros, con el fin de evitar robos.

En el área de ventas donde se encuentran las plantas listas para la venta, se ha implementado una revisión de los productos vendidos, la facturación y cobro los realiza una persona ajena a los vendedores, adicionalmente el jefe de ventas mantiene monitoreo de el proceso de ventas.

Los Rosales, S. A.  
Control Interno  
Cuestionario de control interno  
Al 31 de diciembre 2011

PT: C-4 1/3

Preparado por:	I.C	Inicial	Fecha
Revisado por:	J.A		12/04/2011

SI	NO	COMPONENTE COSO	OBSERVACIONES
----	----	-----------------	---------------

**A. ANÁLISIS DE RIESGOS**

1	✓	¿Se verifica un seguimiento periódico del plan estratégico?	Evaluación de riesgos	
2	✓	¿Se inspecciona cual es el posicionamiento de la compañía respecto a la competencia?	Establecimiento de objetivos / Evaluación de riesgos	
3	✓	¿Se analiza el riesgo de obsolescencia de las existencias?	Ambiente interno / Evaluación de riesgos	
4	✓	¿Se controla la actividad y los resultados de las distintas áreas?	Ambiente interno / Evaluación de riesgos	

**B. COMPRAS, INVENTARIO, NÓMINA Y PAGO**

1	✓	¿Están centralizadas las funciones de compras?	Ambiente interno / Evaluación de riesgos	
2	✓	¿Existe control presupuestario de las compras?	Ambiente interno / Evaluación de riesgos	Actualmente se está trabajando en una lista de proveedores
3	✓	¿Existe una lista de proveedores autorizados?	Ambiente interno / Evaluación de riesgos	
4	✓	¿Se verifican las existencias compradas en cuanto a número y calidad?	Ambiente interno / Evaluación de riesgos / Actividad de control	
5	✓	¿Se cotejan las recepciones de unidades registradas contra orden de compra?	Ambiente interno / Evaluación de riesgos / Actividad de control	
6	✓	¿Se revisan las existencias y la valoración de inventario permanente?	Ambiente interno / Evaluación de riesgos / Actividad de control	
7	✓	¿Se comunica a contabilidad las facturas autorizadas?	Ambiente interno / Evaluación de riesgos / Actividad de control	

Los Rosales, S. A.  
 Control Interno  
 Cuestionario de control interno  
 Al 31 de diciembre 2011

PT: C-4 2/3

Preparado por:	Inicial	Fecha
Revisado por:	J.A	12/04/2011

SI	NO	COMPONENTE COSO	OBSERVACIONES
----	----	-----------------	---------------

B. COMPRAS, INVENTARIO, NÓMINA Y PAGO

8	✓	¿Se autorizan las emisiones de notas de cargo a los proveedores en caso de diferencias?	Ambiente interno / Evaluación de riesgos / Actividad de control	
9	✓	¿Se concilian las notas de cargo con las notas de abono emitidas por el proveedor?	Ambiente interno / Evaluación de riesgos / Actividad de control	
10	✓	¿Se verifica las entradas de existencias previamente a la autorización de una devolución?	Evaluación de riesgos / Actividad de control	
11	✓	¿Al cierre, se registran las compras con facturas pendientes de recepción?	Ambiente interno / Evaluación de riesgos / Actividad de control	
12	✓	¿Se realiza inventario físico de existencias al cierre y rotativo?	Ambiente interno / Evaluación de riesgos / Actividad de control	
13	✓	¿Se analiza la obsolescencia de las existencias al cierre del ejercicio?	Ambiente interno / Evaluación de riesgos / Actividad de control	
14	✓	¿Se revisa la asistencia al puesto de trabajo previamente a la elaboración de la nómina?	Ambiente interno / Evaluación de riesgos / Actividad de control	

Los Rosales, S. A.  
Control Interno  
Cuestionario de control interno  
Al 31 de diciembre 2011

PT: C-4 3/3

Preparado por:	I.C	Inicial	Fecha
Revisado por:	J.A		12/04/2011

SI	NO	COMPONENTE COSO	OBSERVACIONES
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	

**C. VENTAS Y COBROS**

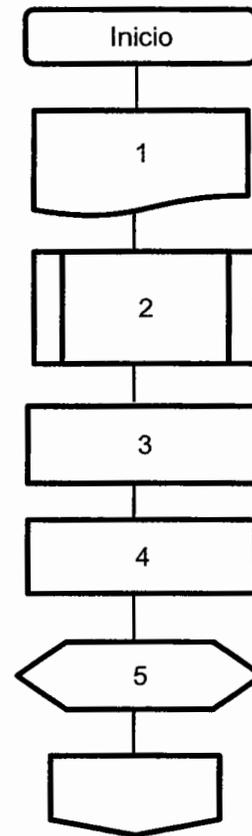
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	Tienen sueldo fijo
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Actividad de control	

Los Rosales, S. A.  
 Proceso: Inventarios  
 Al 31 de diciembre de 2011

PT C-5 1/2

	Inicial	Fecha
Preparado por:	I.C	20/04/2011
Revisado por:	J.A	25/04/2011

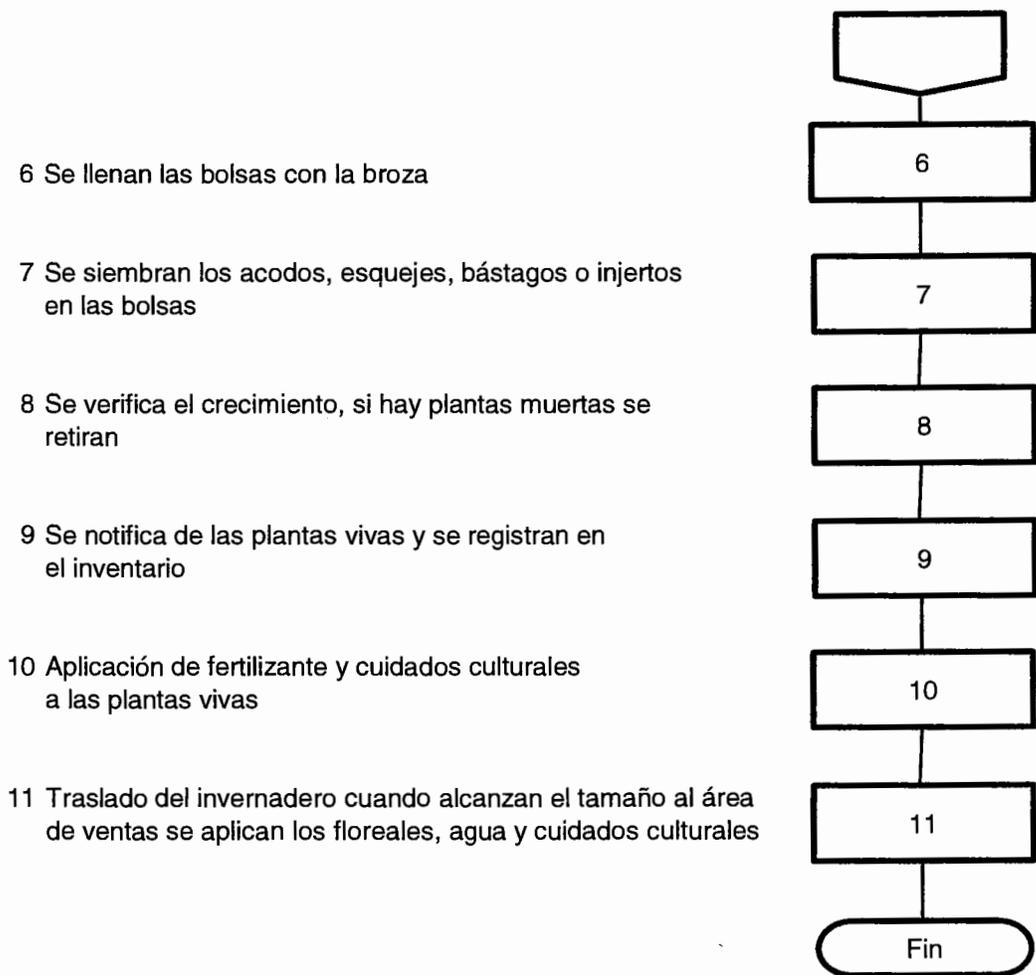
- 1 El administrador genera una orden de trabajo, para el tipo de planta y color
- 2 El encargado dependiendo el requerimiento selecciona el método de siembra decide si es por acodo aéreo, esquejes, bástagos o injertos para iniciar con el requerimiento de producción (el tiempo es de 10-20 días)
- 3 Se verifica el enraizado y se notifica al encargado para que prepare y solicite los insumos al almacén
- 4 El encargado solicita las bolsas e insumo con las medidas que corresponden al tipo de plantas
- 5 Se prepara la broza



**Los Rosales, S. A.**  
**Proceso: Inventarios**  
**Al 31 de diciembre de 2011**

PT C-5 2/2

	Inicial	Fecha
Preparado por:	I.C	20/04/2011
Revisado por:	J.A	25/04/2011

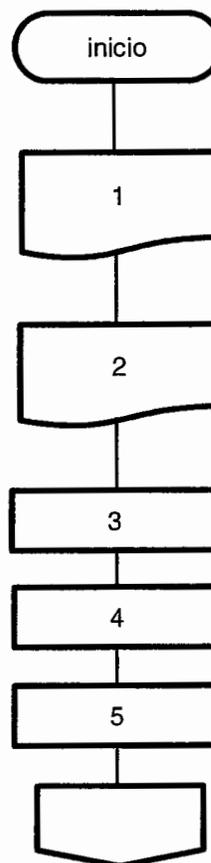


**Los Rosales, S. A.**  
**Proceso: Inventario insumos**  
**Al 31 de diciembre de 2011**

PT C-6 1/2

	Inicial	Fecha
Preparado por:	I.C	20/04/2011
Revisado por:	J.A	25/04/2011

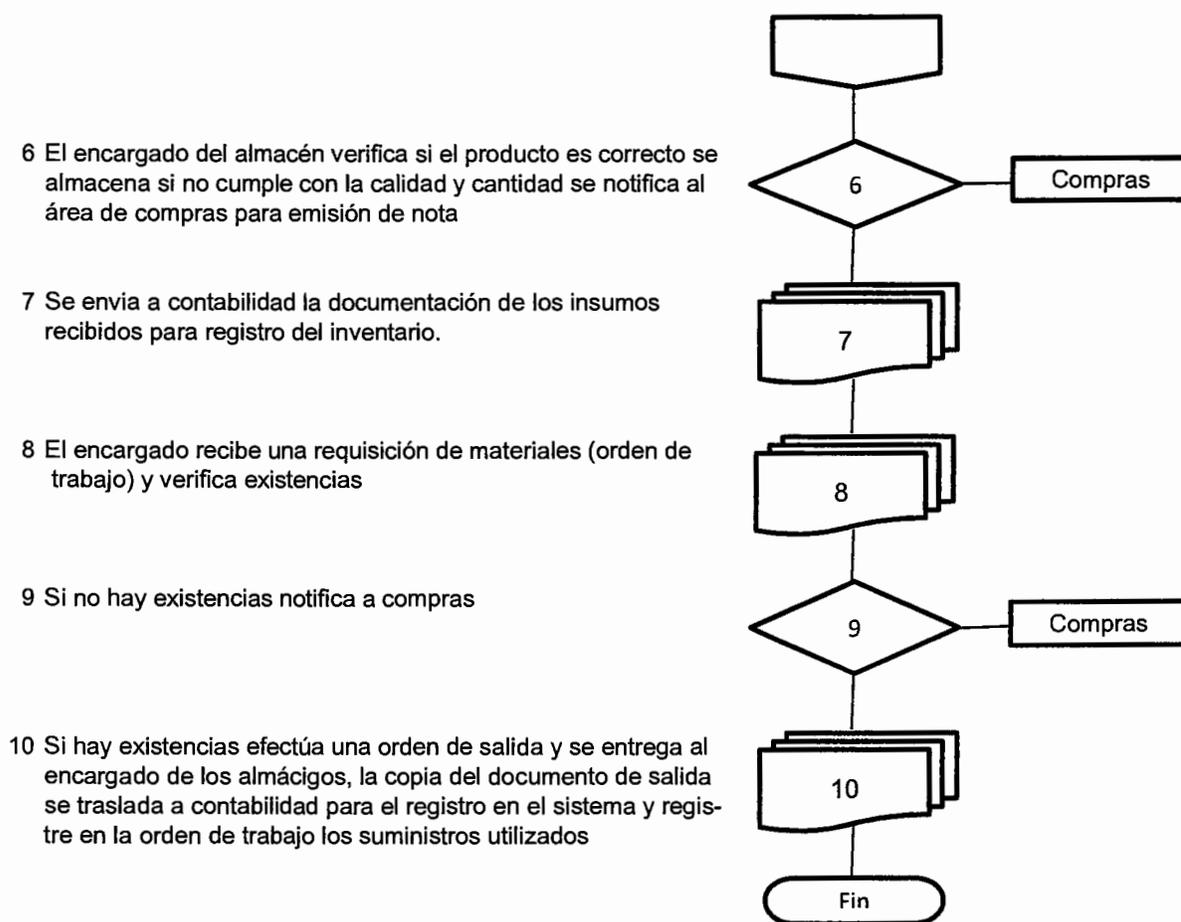
- 1 Inicia con una necesidad de compra, se realizan las cotizaciones para la compra 3, se selecciona la mejor oferta y con la calidad solicitada.
- 2 El encargado de compras analiza la cotizaciones y selecciona la que tiene mejor precio y calidad de producto
- 3 Seleccionada la mejor oferta, se traslada al administrador para que apruebe la compra
- 4 Se realiza la compra
- 5 El encargado de bodega, recibe la mercaderia y verifica el producto contra la órden de compra



**Los Rosales, S. A.**  
**Proceso: Inventario insumos**  
**Al 31 de diciembre de 2011**

PT C-6 2/2

	Inicial	Fecha
Preparado por:	I.C	20/04/2011
Revisado por:	J.A	25/04/2011



LOS ROSALES, S. A.  
 COMPRAS  
 PRUEBA DE CONTROL  
 AL 31 DE DICIEMBRE 2011

PT C-7

Preparado por	O.N	Fecha	14/05/2011
Revisado por	J.A	Fecha	16/05/2011

Objetivo: Establecer las actividades de control ejecutadas al momento de la recepción de suministros, verificando faltantes, productos dañados o incompletos

No. Doc.	Descripción	Fecha	UM	Orden de Compra	Devolución de producto		Firma Bodeg.	Firma Prov.	Observaciones
					Faltante	Mal estado			
300189	Compra bolsas polietileno 8x3x10	21/02/2011	Millar	4000	1000	✓	✓	se encontraban mezcladas con	
300188	Compra bolsas polietileno 3x8x10	12/02/2011	Millar	2000	1000	✓	✓	se encontraban mezcladas con	
300185	Compra papel craft	07/03/2011	Rollo	2	1	✓	✓		
300130	Plástico transparente 32"	18/05/2011	Rollo	2	1	✓	✓	corresponde a la medida solicitada	
300165	Compra estacas de madera	21/06/2011	Doc.	7	2	✓	✓	se encontraban podridas, el proveedor reemplazara el	
300178	Compra bolsas polietileno 3x8x10	29/06/2011	Millar	2000	1000	✓	✓		
300157	Compra tierra negra	27/05/2011	Metro 3	60	60	✓	✓	tenia gallina ciega, se retorno	
300122	Compra tijeras para podar	18/04/2011	Unidad	10	5	✓	✓		
300142	Compra bolsas polietileno 8x10	22/04/2011	Millar	1000	1000	✓	✓	no corresponden a la medida	
300156	Compra rollos de cáñamo	27/05/2011	Rollo	3	1	✓	✓		

Documento original examinado

**Conclusión**

De acuerdo a las notas de devolución observadas se verifica que se cumple con el procedimiento de inspección de los materiales solicitados previo al ingreso de recepción a bodega, el producto es rechazado cuando corresponde por no tener la calidad solicitada, traer algún daño, en el caso de los faltantes se deja una nota la cual es enviada a contabilidad y compras para que lo registren y notifiquen al proveedor. Se cumple con el ambiente interno y las actividades de control

LOS ROSALES, S. A.  
 INVENTARIOS  
 SALIDA SUMINISTROS  
 PRUEBA DE CONTROL  
 AL 31 DE DICIEMBRE 2011

PT C-8

Preparado por:	Inicial	Fecha
Revisado por:	O.N	09/10/2011
	J.A	11/10/2011

Objetivo: Establecer las actividades de control al momento de la recepción de suministros, verificando faltantes, productos dañados.

Fecha	No. Orden	Descripción	Firma de Autorizado	Firma de Recepción material	Registrado en sistema	Devolución Suministro
20/04/2011	3001	Bayfolan	✓	✓	✓	
09/05/2011	3020	Bolsa negra polietileno 6x10	✓	✓	✓	
27/05/2011	3032	Plastico transparente rollo 32"	✓	✓	✓	
08/07/2011	4010	Bolsa negra polietileno 3x8X10	✓	✓	✓	
22/07/2011	4050	Hormonas líquidas	✓	✓	✓	
09/09/2011	5020	Palas y tijeras para podar	✓	✓	✓	Ø
20/09/2011	5080	Triple 15	✓	✓	✓	

- CS Documento original examinado
- ✓ cotejado contra documentos y sistema
- Ø Para el caso de las palas y tijeras de podar son retornadas a la bodega, hasta en ese momento se confirma la recepción no se da de baja en el sistema

**Conclusión**  
 En base al procedimiento realizado, se concluye que el control de salida de suministros y materiales esta operando, la actividad de control se aplica a cualquier orden de salida sin excepción.

LOS ROSALES, S. A.  
INVENTARIO  
TOMA FÍSICA SUMINISTROS  
AL 31 DE DICIEMBRE 2011

PT C-9

	Inicial	Fecha
Preparado por:	I.C	16/11/2011
Revisado por:	O.C	20/11/2011

**Objetivo:** realizar la toma física de inventarios al 16 de noviembre de 2011, verificando la existencia del mismo

Código	Producto	U.M	Cantidad	Real	Diferencia
20001090	Bolsa negra polietileno 4x8x10	Millar	1	0 ✓	-1
20001130	Bolsa negra polietileno 3x8x10	Millar	0	0	0
20001140	Bolsa negra polietileno 6x10	Millar	2000	2000 ☒	0 no se usan
20001060	Bolsa negra polietileno 15x15	Millar	10000	10000 ✓	0
20001080	Bolsa negra polietileno 10x10	Millar	90	90 ☒	0 no se usan
20001070	Bolsa negra polietileno 9x12	Millar	10000	10000 ✓	0
20001010	Bolsa negra polietileno 9x12x4	Millar	3	0 ☒	-3 dañado
20001120	Bolsa negra polietileno 3x8x10	Millar	1	0	-1
20001230	Bolsa negra polietileno 8x10	Millar	6000	6000 ✓	0
10001450	Plastico transparente rollo 32"	Metros	1000	1000 ✓	0
10001255	Plastico transparente rollo 42"	Rollo	8	8 ✓	0
10001380	Estacas madera	Docena	108	108 Ⓣ	0 8 mal estado
10003030	Cañamo	Rollo	1	1 ✓	0
10002020	Plastico transparente rollo 30'	Rollo	0	0	0
10000010	Clavos	Ciento	1	1 ✓	0
10000011	Tablas madera	Unidad	0	0	0
13001030	Triple 15	Quintal	4	4 ✓	0
14001501	Bayfolan	Litro	3	3 ✓	0
10000012	Tijeras podar	Unidad	2	2 ✓	0
10000919	Palas	Unidad	2	2 ✓	0
10000020	Carretilla	Unidad	1	1 ✓	0
11100902	Semilleros plásticos cap.250 sen	Unidad	100	100 ✓	0
30000010	Semillas pino	Ciento	0	0	0
30000011	Semillas cipres	Ciento	0	0	0
30000014	Semillas macadamia	Ciento	0	0	0
30005070	Desinfectante tierra	Kilo	0	0	0
90000080	Hormonas liquidas	Litro	1	1 ✓	0
30000060	Semillas margaritas	Ciento	0	0	0
10008700	Mangueras	Unidad	5	5 ✓	0
10008701	Machetes	Unidad	2	2 ✓	0
30005770	Gallinaza	Quintal	0	0	0
50007080	Broza	Metro 3	10	10 ✓	0
50007090	Arena	Metro 3	40	40 ✓	0
50007060	Tierra negra	Metro 3	80	80 ✓	0
30005888	Papel craft	Rollo	2	2 ✓	0

✓ Verificado físicamente

☒ Este producto no se utiliza, se encuentra en mal estado, según comentario del encargado del almacén las bolsas las donaron del INAB, pero por el tamaño no son adecuadas por que la planta no se desarrolla

☒ Este tamaño de bolsa no se utiliza y se encuentra dañado

Ⓣ Producto quebrado.

#### Conclusión

En base al procedimiento realizado de toma física se concluye que es necesario actualizar el archivo maestro maestro de inventarios, se cumple con el procedimiento establecido de inventario físico de forma periódica

LOS ROSALES, S. A.  
**INVENTARIO**  
**TOMA FÍSICA PRODUCTO TERMINADO**  
**AL 31 DE DICIEMBRE 2011**

PT C-10

	Inicial	Fecha
Preparado por:	O.N	16/11/2011
Revisado por:	J.A	20/11/2011

**Objetivo:** realizar la toma física de inventarios al 16 de noviembre de 2011, verificando la existencia del mismo

Código	Producto	U.M	Cantidad	Real	Diferencia
700100	Margaritas blancas	Unidad	2	2 ✓	0
7010101	Margaritas amarillas	Unidad	5	5 ✓	0
7000200	Plúmbago celeste	Unidad	100	100 ✓	0
7010800	Calistemo	Unidad	20	20 ✓	0
7010312	Vinca anaranjada	Unidad	50	50 ✓	0
7010340	Vinca fucsia	Unidad	80	80 ✓	0
7010410	Vinca blanca	Unidad	0	0 ✓	0
7010411	Vinca roja con blanco	Unidad	0	0 ✓	0
7010413	Vinca rosada	Unidad	10	10 ✓	0
8001010	Oreja de burro grande	Unidad	0	0 ✓	0
8001011	Oreja de burro pequeña	Unidad	40	40 ✓	0
8002011	Rosal dragon	Unidad	50	50 ✓	0
8002013	Rosal rojo	Unidad	30	30 ✓	0
8002018	Rosal amarillo	Unidad	60	60 ✓	0
8002017	Rosal blanco	Unidad	11	11 ✓	0
8002019	Rosal principe negro	Unidad	10	10 ✓	0
8002020	Rosal talisman	Unidad	12	12 ✓	0
8002021	Rosal labios de mujer	Unidad	56	56 ✓	0
8003010	Mala madre grande	Unidad	0	0 ✓	0
8004011	Gigante	Unidad	32	32 ✓	0
8005050	Clavel rojo	Unidad	30	30 ✓	0
8005111	Clavel rosado	Unidad	0	0 ✓	0
8005023	Clavel amarillo	Unidad	3	3 ✓	0
8000080	Pata de Elefante	Unidad	0	0 ✓	0
8010100	Bougambilia fucsia	Unidad	10	10 ✓	0
8010120	Bougambilia roja	Unidad	30	30 ✓	0
8010180	Baugambilia amarilla	Unidad	50	50 ✓	0
8010109	Baugambilia blanca	Unidad	10	10 ☒	0 2 dañadas
8011345	Narciso	Unidad	22	22 ✓	0
8010495	Macadamia	Unidad	1	1 ✓	0
8015689	Hoja de la bunena suerte	Unidad	0	0 ✓	0
8010458	Hoja de uva	Unidad	0	0 ✓	0
8015860	Cola de quetzal	Unidad	0	0 ✓	0
8017779	Azaleas fucsias	Unidad	2	2 ✓	0
8017765	Azaleas blancas	Unidad	1	1 ✓	0

✓ Verificado físicamente

☒ Dos plantas se encuentran amarillentas, según comentarios las van a quitar de ventas para trasladar al vivero para que sean tratadas

**Conclusión**

En base al procedimiento realizado de toma física se concluye que es necesario una inspección más periódica de las plantas que se encuentran en el área de ventas ya que pueden dañarse y no venderse

Los Rosales, S. A.  
 Inventarios y suministros  
 Matriz de riesgos  
 Al 31 de diciembre 2011

PT C-11.1/2

Preparado por:	O.N	Fecha	20/11/2011
Revisado por:	J.A		25/11/2011

DIRECCIÓN RESPONSABLE	FINANZAS
PROCESO:	INVENTARIO

REF	RIESGO ¿QUE PUEDE SALIR MAL?	COMPONENTE	CONFIABILIDAD DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA						EFICIENCIA Y EFICACIA OPERATIVA		CLASIFICACIÓN DE RIESGO				
			EXISTENCIA	OCURRENCIA	INTEGRIDAD	TOTALIDAD	DERECHOS Y OBLIGACIONES	VALUACIÓN	ASIGNACIÓN	PRESENTACIÓN / REVELACIÓN	RENDIMIENTO	RENTAS	SALVAGUARDA	PROB	IMPACTO
<b>10.0 INGRESOS DE SUMINISTROS</b>															
R1	Pérdidas económicas por la recepción de bienes en cantidades y características diferentes a las especificadas en los documentos de soporte (orden de compra, factura, nota de envío).	Ambiente interno Competencia profesional	✓	✓								1	5	BAJO	
R2	Pérdidas económicas por productos dañados no detectados en la recepción de mercadería del proveedor o en el ingreso del producto al sistema de inventarios.	Ambiente interno Competencia profesional	✓	✓					✓			1	3	BAJO	
R3	Pérdidas económicas al no poder reclamar por daños y/o faltantes de mercadería no documentados o no reportados oportunamente a las áreas o Gerencias usuarias de la información (Compras, Contabilidad).	Ambiente interno Gestión de riesgos	✓	✓					✓			1	3	BAJO	
R4	Pérdidas económicas o gastos no registrados oportunamente al Ingresar mercancías.	Ambiente interno Gestión de riesgos					✓		✓			1	3	BAJO	
R5	Información incorrecta por inconsistencias en el auxiliar de inventarios debido a la omisión de contabilización de alguno de los productos recibidos.	Ambiente interno Competencia profesional	✓	✓								1	3	BAJO	
R6	Pérdidas económicas o información incorrecta por inconsistencia en el auxiliar de inventarios en la recepción de materiales devueltos no utilizados, en cantidades o especificaciones diferentes a las indicadas en la salida ASPEL COI es posible devolver lo cual debe constar en la Nota de Devolución o Envío proporcionada por el Contratista o Técnico.	Ambiente interno Competencia profesional. Actividades de control	✓	✓						✓		1	3	BAJO	
R7	Pérdidas económicas al ingresar al material usado como código de mercancía nueva, debido a que altera el costo del producto	Ambiente interno Competencia profesional. Actividades de control	✓	✓				✓				1	3	BAJO	
R8	Que reciba en bodega una artículo en mal estado	Ambiente interno Competencia profesional	✓	✓							✓	1	3	BAJO	
R9	Pérdidas económicas por errores o irregularidades en el manejo de las transacciones que permiten realizar ajustes de inventario y también cualquier otro tipo de movimientos de inventario (entradas, salidas, traspasos) por el mismo usuario.	Ambiente interno Integridad y valores éticos. Actividades de control	✓	✓						✓		1	3	BAJO	
R10	Pérdidas económicas o información incorrecta por inconsistencia en el auxiliar de inventarios por registro de ajustes incorrectos o no autorizados en el Sistema	Ambiente interno. Establecimiento de objetivos. Evaluación de riesgos	✓	✓						✓		1	3	BAJO	

Los Rosales, S. A.  
 Inventarios y suministros  
 Matriz de riesgos  
 Al 31 de diciembre 2011

PT: C-11.2/2

Preparado por:	O.N	Inicial	Fecha
Revisado por:	J.A		20/11/2011
			25/11/2011

REF	RIESGO ¿QUE PUEDE SALIR MAL?	COMPONENTE	CONFIABILIDAD DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA						EFICIENCIA OPERATIVA			CLASIFICACIÓN DE RIESGO													
			EXISTENCIA/OCURRENCIA	INTEGRIDAD	TOTALIDAD	DERECHOS Y OBLIGACIONES	VALUACIÓN	ASIGNACIÓN	PRESENTACIÓN	REVENIMIENTOS	RENTAS	SALVAGUARDAS	PROB.	IMPACTO	CLASIFICACIÓN										
<b>20.0 SALIDAS DE SUMINISTROS E INVENTARIOS</b>																									
R11	Pérdidas económicas o información incorrecta por inconsistencias en el auxiliar de inventario al despachar materiales o equipos por requisiciones no autorizadas o alteradas	Ambiente interno. Evaluación de riesgos. Actividades de control	✓	✓										✓		1	3	BAJO							
R12	Pérdidas económicas o información incorrecta por inconsistencias en el auxiliar de inventario al despachar suministros en cantidades o características diferentes a las autorizadas en la requisición.	Ambiente interno. Evaluación de riesgos. Actividades de control	✓	✓										✓		1	3	BAJO							
<b>30. TRASPASOS DE MERCANCIA</b>																									
R13	Pérdidas económicas al dar de baja en el sistema de inventarios a mercancía considerados obsoletos y que todavía son utilizables en la entidad	Ambiente interno. Evaluación de riesgos. Actividades de control	✓											✓				5	BAJO						
R14	Pérdidas económicas o información incorrecta por inconsistencias en la aplicación de los registros contables en los movimientos de inventario	Ambiente interno. Evaluación de riesgos. Actividades de control	✓	✓										✓		1	5	BAJO							
R15	Pérdidas económicas al originar una contingencia fiscal por no realizar los trámites legales previo a la destrucción de material obsoleto.	Ambiente interno. Evaluación de riesgos. Actividades de control					✓									1	5	BAJO							

**Nota:** La clasificación se establece de acuerdo a multiplicar el impacto por la probabilidad de que ocurra el riesgo, si es el resultado obtenido es menor de cinco el impacto se clasifica como bajo, si es mayor de cinco pero menor que nueve se clasifica medio y si es mayor de diez el riesgo es clasificado como alto

	Inicial	Fecha
Preparado por:	I.C	25/11/2011
Revisado por:	J.A	26/11/2011

### **MEMORANDO DE AUDITORÍA**

#### **Objetivos:**

- Revisión de la aplicación de los fertilizantes y foliares a los productos ornamentales que se están cultivando.
- Identificar controles y debilidades dentro del proceso de aplicación de productos a los cultivos.
- Evaluación de riesgos y fraudes dentro de la operación.

#### **Alcance:**

- Procedimiento utilizado para la aplicación de fertilizantes y foliares durante el período bajo revisión.

#### **Procedimiento:**

- Actualizar el entendimiento del procedimiento de aplicación de productos, asegurando que se encuentre dentro de las cantidades solicitadas en las órdenes de trabajo y tiempos para su aplicación.
- Indagación con el personal de almacén sobre el procedimiento de entrega de fertilizantes y foliares.
- Observación física del procedimiento aplicado.

#### **Resultados:**

- De acuerdo a la inspección física, se observó que la aplicación de los fertilizantes y foliares se efectúa de acuerdo al requerimiento del agrónomo para cada tipo de producto.
- Los auxiliares del almacén entregan la cantidad requerida de acuerdo al documento firmado por el agrónomo el cual tiene el número de orden y tipo de producto que se necesita de acuerdo al crecimiento de la planta.
- La aplicación observada es para las órdenes de trabajo N. 3001, 6003, 8010 y 9001, correspondiente a claveles amarillos, vincas de colores fucsia, rosas blancas y macadamias.

LOS ROSALES, S. A.  
Inventarios  
Observaciones de auditoría  
Finanzas –Contabilidad  
Al 31 de diciembre de 2011

PT: C-13 1/3

	Inicial	Fecha
Preparado por:	I.C	27/11/2011
Revisado por:	J.A	30/11/2011

---

## OBSERVACIONES DE CONTROL INTERNO Y FRAUDE

### 1. Observación

**Criterio:**

La existencia de un manual de procedimientos para el manejo de inventarios de suministros y producto terminado.

**Condición:**

Derivado de la revisión para el área de suministros e inventarios se verificó que no existe manual de procedimientos para las salidas y manejo de inventario.

**Causa:**

Falta de manual de procedimientos de inventarios.

**Efecto:**

El no contar con manual de procedimientos puede ocasionar que algunas actividades se estén efectuando de forma incorrecta, como la devolución al proveedor de suministros dañados.

**Recomendación de auditoría:**

Implementación de un manual de procedimientos con el fin de establecer la mejor práctica en el manejo de inventarios y suministros, con el fin de prevenir errores.

**Seguimiento:**

Auditoría interna junto con el personal de almacén elaborarán un manual de procedimientos el cual estará siendo aplicado a partir del segundo trimestre del período 2012.

**LOS ROSALES, S. A.**  
**Inventarios**  
**Observaciones de auditoría**  
**Finanzas –Contabilidad**  
**Al 31 de diciembre de 2011**

**PT: C-13 2/3**

	Inicial	Fecha
Preparado por:	I.C	27/11/2011
Revisado por:	J.A	30/11/2011

## **2. Observación**

### **Criterio:**

Separación física del producto dañado y donado que no se utiliza.

### **Condición:**

En la toma física de inventario practicada en el mes de noviembre se observó que el producto dañado dentro del almacén no está separado de los productos en buen estado, adicionalmente existen unas bolsas de polietileno que no se utilizan.

### **Causa:**

Todo el producto dañando como en buen estado se encuentra en la misma área y no existe separación física.

### **Efecto:**

Registro en el sistema de inventarios y suministros producto que se encuentra caducado o con daños que no puede ser utilizado, provocando que el inventario este muy alto para algunos ítems y no estén aptos para trabajar las órdenes requeridas.

### **Recomendación de auditoría:**

Separación física del producto dañado o en mal estado de los suministros en buen estado; informar a compras de forma semanal sobre el producto con daños para su reposición y verificar que estos productos estén dados de baja del sistema de inventarios avisando oportunamente a finanzas.

### **Seguimiento:**

Verificación semanal de la separación del producto dañado, implementación de reportes semanales por parte del almacén hacia el área de compras sobre productos recibidos en mal estado y para el área de finanzas para que sean dados de baja en el registro de inventarios.

**LOS ROSALES, S. A.**  
**Inventarios**  
**Observaciones de auditoría**  
**Finanzas –Contabilidad**  
**Al 31 de diciembre de 2011**

**PT: C-13 3/3**

	Inicial	Fecha
Preparado por:	I.C	27/11/2011
Revisado por:	J.A	30/11/2011

### **3. Observación**

**Criterio:**

En el área de ventas debe contarse con producto apto para la venta, de existir producto con daño este tiene que encontrarse separado con el fin de evitar contagios al resto de plantas.

**Condición:**

Al efectuar la toma física del inventario del área de ventas se encontró que existen algunas plantas dañadas, ya que presentan decoloración de hojas y manchas, no se encuentran separadas del resto del producto para la venta.

**Causa:**

Falta de revisión periódica del estado del producto en el área de ventas.

**Efecto:**

Registros en el inventario de existencias dañadas, sobrevaloración del inventario.

**Recomendación de auditoría:**

Verificación de forma periódica del producto colocado en el área de ventas, informar al agrónomo sobre el daño de las plantas para su traslado de área y aplicación de cuidados necesarios para que se repongan, si las plantas ya no tienen mejoría avisar a finanzas sobre su baja en el inventario y aviso a la SAT sobre la destrucción.

**Seguimiento:**

Implementación de reportes al agrónomo de forma semanal sobre el estado de las plantas en el área de ventas.

Guatemala 5 de enero de 2012

Señores

Consejo de Administración

Los Rosales, S. A.

Estimados señores:

El informe presentado a continuación presenta el resultado de la revisión del control interno y fraude en el área de inventarios, comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011, de conformidad con el plan anual de auditoría.

La auditoría comprendió entrevistas con personal administrativo y personal de operaciones del área auditada. Se evaluaron documentos seleccionados, procedimientos y políticas, después de analizar la información se harán recomendaciones para mejorarlas. Posteriormente se discutieron los resultados y recomendaciones con el personal administrativo del área evaluada.

#### **Antecedentes**

Nuestra revisión se efectuó en cumplimiento al plan anual de trabajo, el inventario por ser un rubro de suma importancia dentro de los estados financieros fueron evaluados a nivel de control interno, identificando los riesgos que puedan afectar dicho saldo, el análisis se hizo sobre el inventario de plantas listas para la venta y de suministros, verificándose el control, manejo y riesgos de los suministros utilizados para el cultivo.

#### **Alcance**

La evaluación efectuada corresponde al área de inventarios productos terminados y el inventario de suministros, nuestro análisis se efectuó de acuerdo a la metodología de identificación riesgos.

A continuación presentamos los hallazgos de auditoría, recomendaciones y compromisos alcanzados, que según nuestro criterio, traerán mejoras al sistema de control interno y salvaguarda de los activos de la empresa.

### **1. Observación**

Derivado de la revisión para el área de suministros e inventarios se verificó que no existe manual de procedimientos para las salidas y manejo de inventario. El efecto de no contar con procedimientos por escrito, puede ocasionar que las actividades realizadas no se estén realizando de forma adecuada.

#### **Recomendación**

Implementar un manual de procedimientos y políticas del manejo de inventarios y suministros. El efecto de implementación radica en minimizar errores en la operatoria y evitar dudas al registrar operaciones eventuales.

#### **Compromisos**

El área de almacén se comprometió junto con el departamento de auditoría interna a desarrollar e implementar un manual de procedimientos con el fin de establecer la mejor práctica en el manejo de inventarios y suministros, dicho manual estará implementándose a partir del segundo trimestre del año 2012.

### **2. Observación**

En la toma física de inventario practicada en el mes de noviembre se observó que el producto dañado dentro del almacén no está separado de los productos en buen estado, adicionalmente existen unas bolsas de polietileno que no se utilizan. El efecto de separar el producto consiste en que esté registrado dentro del sistema de inventarios, provocando ítems altos y no aptos para trabajar las órdenes requeridas.

#### **Recomendación**

Realizar una separación física de los inventarios en mal estado, así como darles de baja en el sistema de inventario, de ser posible mantener un adecuado nivel de inventarios realizando requerimientos de los suministros e insumos a utilizarse. Implementación semanal por parte del área de almacén a compras sobre los productos que presenten daños para su reposición.

#### **Compromisos**

El área de almacén se comprometió a la verificación de forma periódica de los suministros en almacén, realizando inventarios de forma semanal, informar a compras y contabilidad sobre el producto dañado para su reposición y salida del inventario periódico, respectivamente, y destruir el inventario dañado.

### **3. Observación**

Al efectuar la toma física del inventario del área de ventas se encontró que existen algunas plantas dañadas, ya que presentan decoloración de hojas y manchas, no se encuentran separadas del resto del producto para la venta. El efecto de no tener un control de revisión periódica dentro del área de ventas es mostrar sobrevaloración del inventario.

#### **Recomendación**

Verificar las plantas que se encuentran en el área de ventas se encuentra en un estado apto, de encontrar plantas con decoloración, manchas y daños deben retirarse de área y enviarlas al área de cultivo para aplicar las recomendaciones del agrónomo con el fin de rescatar el producto y que sean nuevamente aptos para la venta, si no es posible la recuperación de las plantas, es necesario su destrucción. La medida de separar las plantas enfermas corresponde a evitar contagios dentro de toda el área destinada para la venta.

#### **Compromisos**

El área de ventas se comprometió a realizar una verificación semanal del producto colocado, dicha revisión se realizará a partir de la primera semana de enero de periodo 2012, adicional se implementara un reporte para notificar al agrónomo sobre el daño de las plantas, para su traslado de área y aplicación de cuidados necesarios para que se repongan, si las plantas ya no tienen mejoría avisar a contabilidad sobre su baja en el inventario y aviso a la SAT sobre la destrucción.

El departamento de Auditoría Interna desea expresar su agradecimiento por la cooperación recibida durante la revisión por parte del personal y funcionarios de Los Rosales, S. A., y ponernos a sus órdenes en cualquier duda que se presente.

Atentamente,

Alfredo Barrios  
Gerente de Auditoría Interna

Distribución  
Jaime Estuardo Salazar Dorente Gerente Administrativo  
Rodolfo Alejandro Córdova Mazariegos Finanzas

## CONCLUSIONES

1. La evaluación del control interno para el área de inventarios es de suma importancia porque garantiza que se minimizan los riesgos de fraudes, ayuda en el desempeño de las operaciones; proporciona a la gerencia una garantía del cumplimiento de los objetivos y políticas que emana y da una certeza de que las cifras presentadas en los estados financieros son razonables, es importante que se cuente con un manual de procedimientos por escrito ya que este será el soporte de las operaciones en situaciones que puedan ser eventuales.
2. De acuerdo a la hipótesis planteada se concluye que si existe riesgo de fraude para el área de inventarios, así como para el área de insumos, ya que a pesar de contar con controles y procedimientos para evitarlos de forma verbal no se encuentran por escrito.
3. De no existir un análisis de riesgos adecuado dentro de la organización ni una respuesta a los mismos, los inventarios presentarían una vulnerabilidad alta, lo que provocaría que la organización se enfrentara a posibles pérdidas.
4. La aplicación del modelo de evaluación COSO ERM permite seguir una metodología desde la planificación hasta la entrega del informe a la alta administración, lo que añade un valor agregado al momento de discutir los puntos encontrados y las soluciones propuestas.

## RECOMENDACIONES

1. Es importante que la gerencia de las empresas que se dedican al cultivo de plantas ornamentales establezcan políticas y procedimientos por escrito, así como establecer controles internos adecuados y ejecutar su continuo monitoreo, para asegurar que los resultados sean adecuados y no presenten alteraciones.
2. Las empresas que se dedican al cultivo de plantas ornamentales deben de poner especial cuidado en la administración de sus riesgos y el control interno, deben de poner por escrito todos sus procedimientos con el fin de evitar errores en la aplicación de procedimientos.
3. Es importante que los contadores públicos y auditores mantengan especial cuidado al momento de evaluar los riesgos existentes en la entidad, deben estar atentos tanto a factores internos como externos ya que actualmente el mundo de los negocios es cambiante y se encuentra influenciado fuertemente por la economía, tecnología, leyes y regulaciones.
4. Los contadores públicos y auditores debe apoyarse en metodologías como Coso ERM para el análisis de riesgos y evaluación de fraude, porque permiten tener una visión y entendimiento de los objetivos y controles establecidos de manera general, lo cual ayuda al cumplimiento de metas establecidas.

**REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

1. Arens, Alvin; Randal J. Elder; Mark S. Beasley. Auditoría, un enfoque integral. Pearson Education, Prentis Hall. 11ª Edición. México, 2007. 799pp
2. Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). Gestión de Riesgos Corporativos Marco Integrado Técnicas de Aplicación. SE. 2004. 126pp.
3. Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). Gestión de Riesgos Corporativos Marco Integrado. SE. 2009. 156pp.
4. Congreso de la República. Código de Comercio de Guatemala Decreto número 2-70, Guatemala 1970. Reformado por el Decreto número 55-2010. Guatemala, 2010. 32pp.
5. Congreso de la República. Código de Trabajo Decreto número 1441. Guatemala 2011. 228 pp.
6. Congreso de la República. Código Tributario Decreto número 6-91. Guatemala 1991. 68 pp.
7. Congreso de la República. Ley de Extinción de dominio Decreto número 55-2010. Guatemala 2010. 32pp.
8. Congreso de la República. Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92, Reformado por el Decreto número 04-2012. Guatemala 2012. 42 pp.
9. Congreso de la República. Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto número 73-2008. Guatemala 2008. 6pp.
10. Congreso de la República. Ley del Impuesto sobre la renta Decreto número 26-92, Guatemala 1992, Derogado por la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012, Guatemala, 2012. 66 pp
11. Congreso de la República. Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles Decreto número 15-98, Guatemala 1998. Actualizado 2001. 13 pp.
12. Consejo de Normas de Auditoría Interna (IASB) del Instituto de Auditores Internos, Normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna 2010, 23pp.
13. Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, International Federation Accountants (IFAC), Normas internacionales de auditoría 2011, 900 pp.

14. Del Cid Mayen, Oscar Armando. Tesis de Contador Público y Auditor, Auditoría Interna al Departamento de Recursos Humanos de un Grupo Financiero. USAC, Facultad de Ciencias Económicas, 2008. 232 pp
15. Estupiña Gaitán Rodrigo. Control interno y fraudes. Ecoe Ediciones. 2ª. Edición 2006. 464pp.
16. Folleto capítulo 01. Auditoria Concepto, Clases y Evolución. Mc Graw Hill, España S.E 21pp.
17. González Mondragón, Armando. Auditoria Administrativa. Editorial Trillas, S. A. de C.V., México 2002. 119pp
18. Governance Institute. COBIT 4.1. SE. 2007. 209pp
19. Gutiérrez Barrueta, Luis Francisco, 2010, Implementación de un programa de administración de riesgos. Revista Contaduría Pública IMCP.SE., México.
20. International Accounting Standards Committee Foundation. Normas Internacionales de Información Financiera 2011. SE. 2802 pp.
21. Océano Centrum. ENCICLOPEDIA DE LA AUDITORÍA, Barcelona, España SE. 1315 pp.
22. Pacajoj Ajcuc, Juan Carlos. Tesis de Contador Público y Auditor, Sistematización Contable en una Empresa Agrícola Productora de Plantas Ornamentales. USAC, Facultad de Ciencias Económicas, 2009. 137 pp.
23. Piloña Ortiz, Gabriel Alfredo. Métodos y Técnicas de Investigación Documental y de Campo. Segunda edición. Litografía Cimgra. 1998. 281pp
24. Rodríguez Valencia, Joaquín. Control interno: un efectivo sistema para la empresa. Editoria Trillas, S.A. de C.V., México 2000. 195pp.
25. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Auditoría, Departamento de Supervisión de Tesis. Material de apoyo para las pláticas de orientación para la elaboración de tesis. Guatemala, abril de 2012.
26. Whittington, Ray y Kurt Panny, Principios de Auditoría, McHill/ Interamericana Editores, México, 2005 p213.

## WEBGRAFÍA

27. [http://es.wikipedia.org/wiki/Objetivos\\_de\\_control\\_para\\_la\\_informaci%C3%B3n\\_y\\_tecnolog%C3%ADas\\_relacionadas](http://es.wikipedia.org/wiki/Objetivos_de_control_para_la_informaci%C3%B3n_y_tecnolog%C3%ADas_relacionadas). Consultado el 20 de julio 2012.
28. <http://www.auditool.com>. Consultado el 20 de julio 2012 y el 26 de septiembre 2012.
29. <http://www.eumed.net/cursecon/libreria/rgl-genaud/indice.htm> (Gómez López, Roberto. Generalidades en la Auditoría). Consultado el 28 de julio de 2012
30. [http://www.export.com.gt/index.php?option=com\\_content&view=article&id=16&Itemid=167](http://www.export.com.gt/index.php?option=com_content&view=article&id=16&Itemid=167). Consultado el 14 de agosto 2012
31. <http://www.gerencia.com/fraude.html>. Consultado el 20 de septiembre 2012.
32. <http://www.gerencie.com/auditoria-interna.html>. Consultado el 20 de septiembre 2012.
33. <http://www.gestiopolis.com/controlinterno>. Consultado el 20 de septiembre 2012.
34. <http://www.loscostos.info/comportamiento.html>. Consultado el 29 de agosto 2012.
35. <http://www.scribd.com/doc/76351175/Coso-Para-Pymes>. Consultado el 29 de julio de 2012.
36. <http://www.wikipedia.org>. Consultado el 9 de julio 2012.
37. <http://www.inversionydesarrollo.net>. Consultado el 14 de agosto 2012.
38. <http://www.monografias.com/trabajos89/auditoria-empresas-agricolas/auditoria-empresas-agricolas.shtml>. Consultado el 14 de agosto 2012.