

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**"AUDITORÍA DE INVENTARIOS EN UNA COOPERATIVA DE CONSUMO
QUE COMERCIALIZA PRODUCTOS PARA GANADO PORCINO"**

TESIS

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

EDWIN RIGOBERTO RODRIGUEZ CHÉ

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

LICENCIADO

Guatemala, septiembre de 2016

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

Decano:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Segundo:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Tercero:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal Cuarto:	P.C. Marlon Geovani Aquino Abdalla
Vocal Quinto:	P.C. Carlos Roberto Turcios Pérez

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

Matemáticas-Estadística:	Lic. Carlos Humberto García Álvarez
Contabilidad:	Lic. José Rolando Ortega Barreda
Auditoría:	Lic. Carlos Roberto Mauricio García

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

PRESIDENTE:	Lic. Carlos Humberto Hernández Prado
SECRETARIO:	Lic. Oscar Fernando Aguilar García
EXAMINADOR:	Lic. Luis Fernando Monterroso Santos

Guatemala, 12 de abril de 2016

Licenciado.

Luis Antonio Suárez Roldán

Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria, Zona 12. Guatemala

Estimado Señor Decano:

De conformidad con el Dictamen-Auditoría No. 238-2014, emitido por la Decanatura de la Facultad de Ciencias Económicas, fui asignado para asesorar el trabajo de tesis elaborado por el estudiante Edwin Rigoberto Rodríguez Ché, denominado "AUDITORIA DE INVENTARIOS EN UNA COOPERATIVA DE CONSUMO QUE COMERCIALIZA PRODUCTOS PARA GANADO PORCINO", me permito informarle que he procedido a revisar el contenido de dicho trabajo, el cual constituye una fuente de información útil para estudiantes y profesionales, especialmente en lo referente al tema.

El trabajo de tesis presentado fue desarrollado de acuerdo a lineamientos básicos, técnicos que una investigación requiere, por lo que recomiendo que el mismo sea sometido al proceso de Examen Privado de Tesis, previo a conferírsele al estudiante el título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado.

Sin otro particular, me suscribo.

Atentamente,



Lic. José de Jesús Portillo Hernández
Contador Público y Auditor
Colegiado No. GPA-4938

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE
GUATEMALA

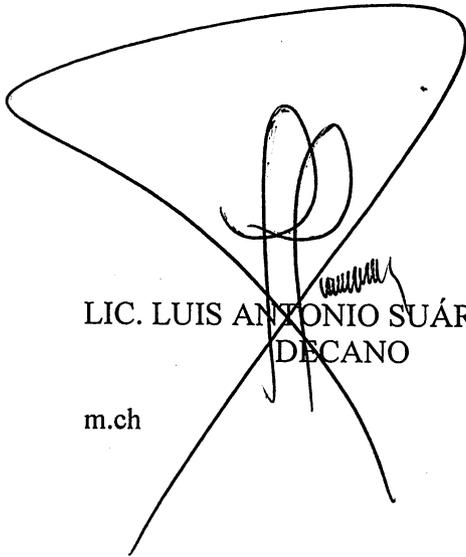


FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS
EDIFICIO "S-8"
Ciudad Universitaria zona 12
GUATEMALA, CENTROAMERICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, GUATEMALA,
ONCE DE AGOSTO DE DOS MIL DIECISÉIS.**

Con base en el Punto QUINTO, del ACTA 13-2016 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 28 de julio de 2016, se conoció el Acta AUDITORÍA 106-2016 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 11 de mayo de 2016 y el trabajo de Tesis denominado: "AUDITORÍA DE INVENTARIOS EN UNA COOPERATIVA DE CONSUMO QUE COMERCIALIZA PRODUCTOS PARA GANADO PORCINO", que para su graduación profesional presentó el estudiante **EDWIN RIGOBERTO RODRIGUEZ CHÉ**, autorizándose su impresión.

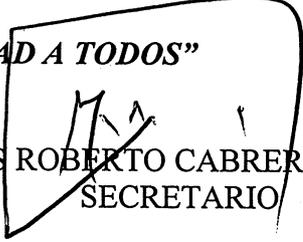
Atentamente,



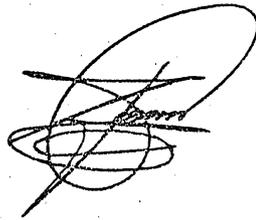
LIC. LUIS ANTONIO SUÁREZ ROLDÁN
DECANO

m.ch

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"



LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



DEDICATORIA

- A DIOS:** Por brindarme la vida, ser mi fuerza, luz en mi camino y darme la sabiduría en todo momento.
- A MIS PADRES:** Antonio Rodríguez Lucas (Q.E.P.D), Cipriana Ché Pérez. Gracias por todo el apoyo incondicional que me brindaron para seguir adelante, sus sabios consejos y formarme una persona de bien.
- A MIS HERMANOS:** Aura, Irma, Sonia, Brenda, Marvin, Rubén y Jorge. Por todo el apoyo y sus consejos.
- A MIS SOBRINOS:** Gerson, Yaneli, Moisés, Susan, Pablo, Jonhatan, Cindy y Daniela. Por el cariño brindado y ser un ejemplo para ellos.
- A MIS CUÑADOS (AS):** Otto, Ruperto, Rosmery y Susy. Por su cariño en todo momento.
- A MI DEMÁS FAMILIA:** En general, en especial a mi tío Luis Pérez y Blanca Álvarez. Por todo el apoyo brindado en el transcurso de mi carrera profesional.
- A MI ASESOR Y SUPERVISOR:** Lic. José de Jesús Portillo Hernández
Por ser mi guía y apoyo recibido durante la elaboración de mi tesis.
- A MIS COMPAÑEROS DE ESTUDIO:** Tatiana, Vilma, Brenda, Enma, Mardoqueo, Santos, Oscar y Eric. Por su amistad y todo el apoyo.
- A MIS CATEDRÁTICOS:** Por la enseñanza durante mi carrera profesional
- A LA UNIVERSIDAD:** DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, POR SER MÍ CENTRO DE FORMACIÓN PROFESIONAL.

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	i
CAPÍTULO I	
LAS COOPERATIVAS	
1.1 Definición	1
1.2 Antecedentes de las cooperativas	1
1.3 Funciones	4
1.4 Naturaleza de las cooperativas	5
1.5 Principios de las cooperativas	5
1.6 Tipos de cooperativas	6
1.7 Estatutos de las cooperativas	6
1.8 Disolución y liquidación de las cooperativas	7
1.9 Constitución e inscripción de las cooperativas	8
1.10 Protección estatal de las cooperativas	9
1.11 Fiscalización de las cooperativas	10
1.12 Prohibiciones y sanciones de las cooperativas	11
1.13 Objetivos del Instituto Nacional de Cooperativas	12
1.14 Organización del Instituto Nacional de Cooperativas	12
1.15 Administración del Instituto Nacional de Cooperativas	13
1.16 Registro de las cooperativas	14
1.17 Aspectos legales de las cooperativas	14
CAPÍTULO II	
INVENTARIOS	
2.1 Definición	20
2.2 Antecedentes	20
2.3 Objetivo del inventario	21
2.4 Clasificación de los inventarios	21
2.5 Costo de los inventarios	22
2.6 Otros costos incluidos y excluidos de los inventarios	25
2.6.1 Otros costos incluidos en los inventarios	25

2.6.2	Costos excluidos de los inventarios	25
2.7	Fórmulas de cálculo del costo	26
2.7.1	Identificación específica de costos	26
2.7.2	Método primera entrada primera salida	28
2.7.3	Costo promedio ponderado	29
2.8	Medición de los inventarios	35
2.9	Valor neto realizable (VNR)	35
2.10	Obsolescencia de los inventarios	38
2.11	Reconocimiento como un gasto	38
2.12	Información a revelar en los inventarios	39
2.13	Inventario pignorado	41

CAPÍTULO III AUDITORÍA

3.1.	Definición	42
3.2	Objetivos	42
3.3.	Normas Internacionales de Auditoría	43
3.4	Planificación de auditoría	44
3.4.1	Asuntos introductorios en relación a la Norma Internacional de Auditoría 805	48
3.4.2	Estrategia global de auditoría	48
3.4.3	Plan de auditoría	49
3.5	Ejecución de auditoría	51
3.5.1	Pruebas de auditoría	52
3.5.2	Muestreo de auditoría	57
3.5.3	Evidencia de auditoría	59
3.5.4	Papeles de trabajo	64
3.5.5.	Hallazgos de auditoría	66
3.6	Consideraciones especiales-auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero	66
3.6.1	Alcance de la NIA 805	66
3.6.2	Objetivo de la NIA 805	71

3.6.3	Definiciones de la NIA 805	71
3.6.4	Consideraciones para la aceptación del encargo	72
3.6.5	Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría	74
3.6.6	Consideraciones relativas a la información de la opinión y a los informes	75
3.7	Informe de auditoría independiente	76
3.8	Tipos de opinión de auditoría	80

CAPÍTULO IV

AUDITORÍA DE INVENTARIOS EN UNA COOPERATIVA DE CONSUMO QUE COMERCIALIZA PRODUCTOS PARA GANADO PORCINO (CASO PRÁCTICO)

4.1	Antecedentes de la Cooperativa	88
4.2	Carta solicitud de servicios	91
4.3	Propuesta de servicios de auditoría	92
4.4	Aceptación de trabajo de auditoría	97
4.5	Planificación de la auditoría	98
4.5.1	Asuntos introductorios de la Cooperativa	103
4.5.2	Contenido caso práctico	103
4.6.	Ejecución de la auditoría	106
4.7	Informe de control interno	125
4.8	Informe de auditoría	134
	CONCLUSIONES	141
	RECOMENDACIONES	142
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	143

ÍNDICE DE TABLAS

No.	Descripción de tablas	Página
1	Movimiento de entradas y salidas del método identificación específica del costo	27
2	Movimiento de entradas y salidas por medio del método PEPS	28
3	Movimiento de entradas y salidas por medio del costo promedio ponderado	29
4	Movimiento de entradas y salidas por medio del costo precio histórico del bien	31

INTRODUCCIÓN

Una cooperativa de consumo está constituida por un grupo de personas con el objetivo de satisfacer necesidades económicas o sociales, su fin no es el lucro, las cooperativas se encuentran reguladas por la Ley de Cooperativas Decreto número 82-78 del Congreso de la República de Guatemala y su Reglamento Acuerdo Gubernativo No. M. de E. 7-79. El inventario es parte imprescindible para el desarrollo de las actividades en una empresa, y una cooperativa tiene el título de empresa económica al servicio de sus asociados.

Por lo anterior es necesario realizar una auditoría al rubro de inventarios para emitir una opinión si estos presentan razonablemente la situación financiera en todos los aspectos materiales, se realizó la auditoría en sus tres fases: planificación, ejecución e informe de auditoría, donde se realizaron pruebas de auditoría y se elaboraron los papeles de trabajo necesarios para emitir la opinión.

El objetivo general de realizar esta investigación es emitir una opinión al rubro de inventarios, si las cifras contenidas en el elemento del estado financiero expresa la posición fiel y que todas las transacciones sean las adecuadas en todo el proceso del inventario. Esto se determinará por medio del trabajo de campo de la auditoría.

Los objetivos específicos fueron verificar la correcta valuación del inventario, así como de verificar que todas las transacciones en el proceso de inventarios sean las adecuadas. Todo quedó documentado por medio de elaboración de los papeles de trabajo de la auditoría.

Para llevar a cabo los objetivos de la investigación se realizó, trabajo de campo dentro de las oficinas de la cooperativa, verificando la documentación necesaria de acuerdo del alcance de la auditoría.

El contenido del presente trabajo se desarrolla en cuatro capítulos, los cuales se describen a continuación de una forma breve:

En el capítulo I, contiene todo lo relacionado a las cooperativas como: definiciones, antecedentes, funciones de las cooperativas, naturaleza de las cooperativas, principios de las cooperativas, los tipos de cooperativas, estatutos de las cooperativas, constitución e inscripción de las cooperativas, la fiscalización de las cooperativas, como también la legislación aplicable a las cooperativas.

En el capítulo II, expone todo lo relacionado al rubro de inventarios definición, clasificación de los inventarios, costo de los inventarios, fórmulas de cálculo del costo, técnicas del costo de los inventarios, valor neto realizable, obsolescencia de los inventarios, reconocimiento como un gasto e información a revelar en los inventarios.

En el capítulo III, describe el tema de auditoría como es: definición, planificación de auditoría, pruebas de la auditoría, procedimientos de auditoría, técnicas de auditoría, muestreo de auditoría, papeles de trabajo de auditoría, evidencia de auditoría, asimismo todo lo relacionado a la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 805, sobre la auditoría de un elemento del estado financiero.

Capítulo IV, incluye el caso práctico sobre la evaluación del rubro de inventarios en una cooperativa que comercializa productos para ganado porcino, elaborando los papeles de trabajo de auditoría necesarios, que servirán para emitir una opinión del auditor si el rubro presenta fielmente la situación financiera, como también se presenta carta a gerencia donde se indican los hallazgos, conclusiones y recomendaciones por parte de auditoría externa, así como referencias bibliográficas que sirvieron para la elaboración de la investigación.

CAPÍTULO I

LAS COOPERATIVAS

1.1. Definición

Las cooperativas están constituidas por un grupo de personas con el único fin de satisfacer necesidades económicas o sociales.

Las cooperativas son entidades, donde la incorporación de los asociados es libre y voluntaria, integradas por personas naturales, no de capitales; son privadas, autónomas, con personalidad jurídica y de patrimonio propio; realizan proyectos económicos para dar servicios, producir o comercializar bienes para obtener excedentes, los cuales se distribuyen entre los asociados.

El artículo 3, de la Ley General de Cooperativas, Decreto número 82-78 establece “Toda cooperativa debe estar integrada por lo menos con veinte asociados” (8:2), de lo contrario no podrá funcionar como una cooperativa.

1.2. Antecedentes de las cooperativas

El origen de las cooperativas surgió de las “necesidades del hombre, que impotente para luchar aisladamente contra las fuerzas superiores que desafiaban su existencia, comprendió que en la ayuda mutua estaba la fuerza de su especie y el camino de su supervivencia” (12:1). “Llegan a Guatemala noticias de las ventajas de la organización cooperativa, se crea el Decreto 630” (15:59) Ley de Sociedades Cooperativas, el 28 de enero de 1903, teniendo resultados negativos derivado del poco conocimiento sobre los diferentes aspectos de estas organizaciones, la falta de conocimientos y una inadecuada copia de la legislación mexicana, no tuvo mayores alcances; más bien la ley fue utilizada para formar sociedades mutualistas.

El 21 de noviembre de 1906, se difunde el Decreto 669, que es la Ley Protectora de Obreros, creando cajas cooperativas de socorro, se crean las cajas con el

objetivo de tener recursos para el pago de indemnizaciones laborales. Para la revolución de 1944 el país entró en nueva etapa socioeconómica y al difundir su Constitución Política en el artículo 94 estableció el “Estado proporcionará a las colectividades y cooperativas agrícolas instrucción técnica, dirección administrativa, maquinaria y capital” (15:59); y el artículo número 100 del mismo documento establece, “se declara de urgente necesidad social el establecimiento de sociedades cooperativas de producción, así como la legislación que las organice y fomente” (15:59).

Para hacer realidad este mandato, se fundó el Departamento de Fomento Cooperativo, mediante el Decreto No. 146 del Congreso de la República. Derivada de la anterior situación, se hacía sentir la necesidad de una nueva ley cooperativa que se ajustara a la realidad de los tiempos. “El 13 de julio de 1949 Año Quinquenio de la Revolución el Congreso aprobó el Decreto No. 643, con esta nueva ley se amplió el horizonte para el crecimiento del movimiento cooperativo” (15:59).

El 7 de octubre de 1953, se crea el Decreto 1,014, desaparece el Departamento de Fomento Cooperativo, la ley confió el desarrollo de las cooperativas “a una oficina específica adscrita al Ministerio de Economía y Trabajo; al cerrarse el departamento de Fomento, se estaba cerrando una labor que si bien no había crecido como se esperaba, al menos era una experiencia valiosa” (15:59).

Cuando las cooperativas se vieron sin el apoyo de una institución, el movimiento se desorientó, creando desconfianza y riesgos en su funcionamiento, lo cual frenó un crecimiento y desarrollo. “las cooperativas fueron señaladas de comunistas, por lo que el término creó temor entre las cooperativas, contribuye a generar crisis que se pagó con cárcel, exilio y muerte de dirigentes y la desaparición de organizaciones ya fortalecidas” (15:59).

El Gobierno deseando dirigir nuevamente a las cooperativas y “mientras emite la nueva ley de estas organizaciones, emite el Decreto Presidencial No. 560 de fecha 27 de febrero de 1956 y encarga a la Superintendencia de Bancos asumir las funciones que correspondían al Departamento de Fomento Cooperativo” (15:60); sin embargo, los cooperativistas concedores de que el Gobierno de ese tiempo no compartía con ellos y aunque deseaban organizarse nuevamente para bien de sus familias y de su comunidad, no lo hacían por temor, por lo que este Decreto realmente no hizo mucho por las cooperativas.

Tres años después, con un nuevo Gobierno, se crea el Decreto No. 1,295 de fecha 23 de junio del año 1959, “que básicamente encarga la atención de las Cooperativas al Ministerio de Economía, con excepción de las agrícolas y pecuarias que serán atendidas por el Ministerio de Agricultura, lo que hace que surja nuevamente el cooperativismo” (15:60).

Conforme las cooperativas iban apareciendo y la fundación de federaciones de cooperativas, realizó “una nueva ley y atendiendo mandatos constitucionales se publica en el Diario Oficial con fecha 29 de diciembre de 1978, el Decreto Legislativo No. 82-78 Ley General de Cooperativas” (15:60), las cooperativas logran un nuevo comienzo para su consolidación; “así mismo se obtiene la creación del Instituto Nacional de Cooperativas -INACOP-, y la Inspección General de Cooperativas -INGECOP- (15:60). Después de un año “se publica el 18 de julio de 1979 en el Diario Oficial el Reglamento de la Ley General de Cooperativas, Acuerdo Gubernativo No. M. de E. 7-79” (15:60).

“Con estos instrumentos jurídicos se centran en una sola institución, el INACOP, todos los esfuerzos de promoción, políticas de apoyo al quehacer cooperativo y la fiscalización es asignada a la INGENCO” (15:60). Con el transcurso de los años el cooperativismo se ha ido afianzando en el ánimo de los guatemaltecos, muchas cooperativas de diversa clase se han constituido y ya son miles de personas que

se organizan para funcionar como tales, que adecuadamente organizados, han llevado desarrollo a sus familias.

1.3. Funciones

Las principales funciones y actividades de las cooperativas para lograr sus objetivos son las siguientes:

- a) Percibir el valor de las aportaciones de sus miembros;
- b) Percibir el valor de las cuotas de ingreso, así como las contribuciones ordinarias y extraordinarias que la Asamblea General acuerde para sus fines específicos;
- c) Concentrar la producción de los asociados, si esta fuere individual, de acuerdo a las normas que se establezcan y comercializarla en las mejores condiciones;
- d) Gestionar y conceder préstamos a los asociados, que faciliten la realización de sus propósitos;
- e) Llevar cuenta y registro de las operaciones que cada asociado realice con la cooperativa;
- f) Adquirir el equipo, materiales e insumos necesarios que cada asociado realice con la cooperativa;
- g) Obtener por compra, arrendamiento, usufructo o donación, bienes inmuebles para su uso o aprovechamiento, en la forma que determine la Asamblea General, siempre que con ello no se limite la soberanía de la asociación;
- h) Gestionar en la forma más conveniente para los intereses de la cooperativa, préstamos o donaciones con instituciones financieras y/o de otra índole sean estatales, privadas, nacionales o extranjeras;
- i) Preparar o establecer acuerdos con otras cooperativas;
- j) Preparar y ejecutar programas de educación cooperativa, para los miembros de la cooperativa y la comunidad;
- k) Combinar cualquier otra actividad que tienda a incrementar la prestación de servicios a sus asociados y comunidad en general, siempre que sean

compatibles, que estén conforme con la ley y que contribuyan al desarrollo del movimiento cooperativo;

- l) Otras que sean propias del giro normal de la cooperativa.

1.4. Naturaleza de las cooperativas

“Las cooperativas debidamente constituidas, son asociaciones titulares de una empresa económica al servicio de sus asociados; tendrán personalidad jurídica propia y diferente de la de sus asociados, al estar inscritas en el Registro de Cooperativas” (8:6).

Se dice que tiene personalidad jurídica porque está formada o constituida por varias personas, no puede estar constituida por una persona individual porque de lo contrario no puede constituirse o funcionar como cooperativas.

1.5. Principios de las cooperativas

Las cooperativas para funcionar como tales, deben cumplir los siguientes requisitos, que se mencionan a continuación:

- "a) Procurar el mejoramiento social y económico de sus miembros durante el esfuerzo común;
- b) No perseguir fines de lucro, sino de servicios a sus asociados, o sea que no genere ganancias y que sean distribuidas dentro de sus asociados;
- c) Ser de duración indefinida y de capital variable, formado por aportaciones nominativas de igual valor, transferibles solo entre asociados;
- d) Funcionar conforme a los principios de libre adhesión, retiro voluntario, interés limitado al capital, neutralidad política y religiosa e igualdad de derechos y obligaciones de todos sus miembros;
- e) Conceder a cada asociado un solo voto, cualquiera que sea el número de aportaciones que posea;
- f) Distribuir los excedentes y las pérdidas, en proporción a la participación de cada asociado en las actividades de la cooperativa;

- g) Establecer un fondo de reserva irrepartible entre los asociados; no puede ser menor al 5% de los excedentes; y
- h) Fomentar la educación e integración cooperativa y el establecimiento de servicios sociales” (8; 6).

1.6. Tipos de cooperativas

Las cooperativas podrán desarrollar cualquier actividad lícita, en los sectores de la producción, de consumo, servicios, siempre y cuando cumplan con los principios que establece la Ley General de Cooperativas.

Los tipos de cooperativas pueden ser especializadas e integrales.

Se dice que son cooperativas especializadas “las que se ocupen de una sola actividad económica, social o cultural, tales como, agrícolas pecuarias, artesanales, de comercialización, de consumo, de ahorro y crédito, de transportes, de vivienda, de seguros de educación” (8:6); mientras que las cooperativas integrales son las que se ocupen de varias actividades ya sean económicas, sociales o culturales.

1.7. Estatutos de las cooperativas

Los estatutos son normas, reglamentos que toda cooperativa debe tener para su funcionamiento, toda cooperativa formará sus propios estatutos, al momento de crearlos deben de contener como mínimo:

- "a) La forma en que se administra y fiscaliza internamente la cooperativa, sus órganos, atribuciones y período de sus integrantes;
- b) Manera en que se ejercerá la representación legal;
- c) Requisitos de las convocatorias a Asambleas Generales y mayoría requerida para la validez de sus resoluciones;
- d) Plazo de reunión de la Asamblea General anual para elegir a los miembros de los órganos de la cooperativa, conocer y aprobar los estados financieros y los informes de los órganos obligados a presentarlos;
- e) Reglas para disolución y liquidación de la cooperativa. Los sobrantes, si los hubiera, solamente pueden usarse para la promoción del movimiento

- cooperativo y en consecuencia, se entregarán a la federación a que pertenezca la cooperativa en cuestión, y en su defecto, a la confederación;
- f) Los requisitos necesarios para la reforma de los Estatutos. Para poder reformar los estatutos se necesita el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes en una Asamblea General formalmente convocada para conocer de la reforma a los Estatutos. Convenida la reforma deberá inscribirse en el Registro de Cooperativas; y
 - g) Las demás disposiciones que se consideren convenientes para el buen funcionamiento de la cooperativa, siempre y cuando no se opongan a la presente ley y sus reglamentos” (8:7-8).

Para los estatutos el Instituto Nacional de Cooperativas (INACOP) formulará estatutos uniformes para cada uno de los tipos de cooperativas.

1.8. Disolución y liquidación de las cooperativas

Disolución de una cooperativa, significa que dejará de efectuar operaciones, la ley establece las causas por las cuales se puede dar por disolución a una cooperativa, siendo las siguientes.

- a) Cuando el número de asociados sea menor de veinte;
- b) Por hacerse imposible el cumplimiento de los fines para los cuales se constituyó la cooperativa;
- c) Por voluntad de los dos terceras (2/3) partes de los asociados reunidos en Asamblea General convocada especialmente para el efecto, esto quiere decir reunirlos con el objetivo de efectuar el cese de actividades de la cooperativa;
- d) “Por la pérdida de más del sesenta por ciento (60%) del capital social, siempre que esta situación sea irreparable; y
- e) Por fusión o incorporación a otra cooperativa” (8:9).

Al darse una de las causas de la disolución de la cooperativa, esta entrará en liquidación, para lo cual se integrará una comisión liquidadora.

Los miembros que integraran la comisión liquidadora deberán inscribirse en el Registro de Cooperativas del Instituto Nacional de Cooperativas (INACOP), donde se les extenderán las credenciales correspondientes.

El orden de pagos será el siguiente:

- a) Acreedores y proveedores;
- b) "Gastos de liquidación;
- c) Reintegro a los asociados del valor de sus aportaciones o de la parte proporcional que en caso de insuficiencia les correspondiere" (8:9); y
- d) Si además del pago de las liquidaciones resultare sobrante de efectivo, este se entregará a la federación o en su defecto, a la confederación.

Agotado el proceso de liquidación, la comisión liquidadora entregará a la entidad estatal de fiscalización de cooperativas, los libros de contabilidad estatal de fiscalización de cooperativas, los libros de contabilidad, de actas y los demás registros y archivos que la cooperativa tenga; al Instituto Nacional de Cooperativas -INACOP-, el informe circunstanciado de su actuación. La entidad fiscalizadora de cooperativas es la Inspección General de Cooperativas (INGECOP).

1.9. Constitución e inscripción de las cooperativas

Las cooperativas podrán "constituirse por escritura pública o por acta constitutiva de la misma autorizada por el alcalde de la jurisdicción, contendrá además de los requisitos generales de dichos instrumentos, lo siguiente:

- "a) El tipo de cooperativa que se trate;
- b) La denominación de la cooperativa;
- c) El objeto social;
- d) El domicilio;
- e) El valor de las aportaciones, su forma de pago y de reintegro;
- f) La forma de constituir las reservas;
- g) La forma y reglas de distribución de los resultados obtenidos durante el ejercicio social respectivo;

- h) El porcentaje que se destine a la reserva irrepartible, el cual no puede ser inferior al cinco por ciento (5%) de los excedentes;
- i) La forma de transmitir las aportaciones entre los asociados;
- j) Forma en que se otorga la representación legal de la cooperativa;
- k) Fijación del ejercicio social, el cual deberá ser anual;
- l) Reglas para la disolución o liquidación de la cooperativa; y
- m) Los estatutos de la cooperativa o indicar si adoptan los estatutos uniformes aprobados por el INACOP” (8:10).

Para la inscripción, se presentará con duplicado al Registro de Cooperativas el testimonio de la escritura o certificación del acta constitutiva, dentro del mes siguiente al acto de constitución. El registrador comprobará si se han llenado los requisitos legales y en caso afirmativo, procederá a la inscripción, en caso contrario debe indicar las razones del rechazo de su inscripción.

En la inscripción constitutiva se debe hacer mención si se adoptaron estatutos uniformes proporcionados con el INGE COP o bien si la cooperativa va a utilizar estatutos particulares.

1.10. Protección estatal de las cooperativas

Las cooperativas gozan de protección del Estado, al decir que gozan de la protección es porque el Estado las exonera de diferentes impuestos siendo los siguientes:

- "a) Exención total del impuesto del papel sellado y timbres fiscales;
- b) Exención del impuesto sobre compra-venta, permuta y adjudicación de inmuebles, herencias, legados y donaciones, siempre y cuando sean destinados a los fines de las cooperativas;
- c) Exoneración de impuestos, derechos, tasas y sobrecargos en las importaciones de maquinaria, vehículos de trabajo, herramientas, instrumentos, insumos, equipo y material educativo, sementales y enseres de trabajo agrícola, ganadero, industrial o artesanal, siempre que no se

manufacturen en el país o en el área Centroamericana. Esta exoneración será aplicada en cada caso por el Ministerio de Economía, previo dictamen emitido por el INACOP;

- d) Las oficinas, empresas y funcionarios del Estado, de las Municipales e instituciones autónomas o descentralizadas tramitarán con la mayor premura todo asunto o gestión pertinente a las cooperativas, prestándole cualquier apoyo y auxilios” (8:11) cuando lo requieran.

Los objetos a que se refiere el inciso c), solo pueden ser adquiridos y utilizados por las cooperativas, federaciones y confederación para sus propios fines, en caso contrario serán obligados con el pago del impuesto y sancionados de acuerdo a las que establece la cooperativa el cual serán desarrollados en el numeral posterior. Los bienes muebles adquiridos de acuerdo al inciso c) no podrán ser negociados antes de los cuatro (4) años de ser comprados, salvo que por el desarrollo de la cooperativa se haga necesaria una negociación, pero para esto debe tener previa calificación y autorización del organismo rector.

1.11. Fiscalización de las cooperativas

Como se indicó anteriormente la fiscalización de las cooperativas estará a cargo de la Inspección General de Cooperativas (INGECOP). Las entidades cooperativas están obligadas a:

- "a) Adoptar las normas contables que establezca la Inspección General de Cooperativas –INGECOP-;
- b) Llevar los libros de actas y registros contables autorizados por la INGENCO;
- c) Enviar las nóminas de las personas electas para los distintos órganos de la cooperativa , dentro de los diez (10) días de haberse efectuado la elección;
- d) Remitir a la Inspección, dentro de los treinta (30) días de celebrada la Asamblea Ordinaria anual, la memoria de labores y los estados financieros del ejercicio” (8:12).

1.12. Prohibiciones y sanciones de las cooperativas

Las entidades que no se ajusten a las disposiciones de la Ley no podrán optar la denominación de cooperativa.

Prohibición significa, lo que no debe hacerse para evitar sanciones por parte de la entidad fiscalizadora. A las cooperativas se les prohíben:

- "a) Intervenir en actos de carácter político,
- b) Pertenecer a entidades de carácter religioso;
- c) Establecer ventajas o privilegios a favor de determinados asociados;
- d) Remunerar con comisión o en otra forma a quien aporte nuevos asociados;
- e) Especular con títulos en operaciones de bolsa;
- f) Establecer con comerciantes o sociedades que tengan fines lucrativos, combinaciones o acuerdos que hagan participar a estos directa o indirectamente de los beneficios y franquicias que otorga la ley;
- g) Imponer condiciones para el ingreso de nuevos asociados que impidan su crecimiento constante, armónico y ordenado" (8:13).

Las cooperativas de primero, segundo y tercer grado que incumplan las disposiciones de la Ley, serán sancionadas por parte del Instituto Nacional de Cooperativas –INACOP- de acuerdo a la gravedad de las infracciones y será de la forma siguiente:

- "a) Multa de Q.25.00 a Q.1,000.00;
- b) Suspensión, restricción o revocación de los derechos que esta ley confiere en su régimen de protección" (8:13), esto quiere decir que ya no gozarán de los incentivos fiscales que el Estado les otorga;
- c) Suspensión o cancelación de seguir funcionando como personalidad jurídica.

Cooperativas de primer grado: son asociaciones de personas naturales al servicio de sus asociados.

Cooperativas de segundo grado: son federaciones formadas por dos o más cooperativas de primer grado, que se dedican a actividades semejantes.

Cooperativas de tercer grado: son confederaciones integradas por dos o más federaciones de una misma actividad económica.

1.13. Objetivos del Instituto Nacional de Cooperativas (INACOP)

El INACOP tendrá como objetivos:

- "a) Cumplir y hacer cumplir las leyes y reglamentos relacionados con las cooperativas y en especial la presente Ley y sus reglamentos;
- b) Promover la organización de cooperativas de los diferentes tipos, conforme a las necesidades de los grupos que lo soliciten o promuevan; y
- c) Proporcionar asistencia técnica y administrativa a los grupos pre-cooperativos y a las cooperativas" (8:13).

1.14. Organización del Instituto Nacional de Cooperativas (INACOP)

Su estructura administrativa tendrá como órganos superiores:

- "a) El Consejo Directivo;
- b) El Gerente" (8:14).

El Consejo Directivo estará integrado por:

- a) Tres (3) miembros elegidos por el Presidente de la República, de los cuales uno de ellos ejercerá como presidente del Consejo Directivo;
- b) Dos (2) miembros elegidos, uno de ellos por las cooperativas federales y otro por las cooperativas independientes.

Los miembros del Consejo Directivo durarán por dos (2) años en sus funciones y únicamente pueden ser elegidos por un período más.

Los requisitos para formar parte de los miembros del Consejo Directivo se detallan a continuación

- "a) Ser ciudadano guatemalteco en el ejercicio de sus derechos;

- b) Ser mayor de 25 años de edad y tener experiencia en la rama de las cooperativas;
- c) No desempeñar algún cargo en la dirección de partidos políticos;
- d) No ser pariente de algunos de los miembros del Consejo Directivo dentro de los grados de ley;
- e) No ser ministro de ningún culto religioso” (8:15).

1.15. Administración del Instituto Nacional de Cooperativas (INACOP)

La administración de INACOP estará a cargo de un Gerente, a esta persona le corresponde las realizaciones y disposiciones tomadas por el Consejo Directivo. Para ocupar el puesto de Gerente se requieren los mismos requisitos que se requieren para formar parte del Consejo Directivo.

Las atribuciones que tendrá a cargo el Gerente del INACOP, son las siguientes:

- "a) Velar por el buen funcionamiento del INACOP y por la realización de sus fines de conformidad con la Ley y su reglamento y las decisiones tomadas en la junta Directiva;
- b) Ejercitar la representación legal del INACOP;
- c) Otorgar mandatos especiales, pero para esto deben estar autorizados antes por el Consejo Directivo;
- d) Actuar como secretario del Consejo Directivo, asistiendo a sus reuniones con voz pero no tiene derecho a voto para toma de decisiones;
- e) Proponer al Consejo Directivo los nombramientos de los jefes de departamentos y nombrar promover al personal de INACOP, de conformidad con los reglamentos internos;
- f) Proponer al Consejo Directivo los proyectos de organización administrativa;
- g) Someter a la aprobación del Consejo Directivo el proyecto de presupuesto anual, la memoria de labores, los programas de largo y mediano plazo, el plan operacional anual y cualquier otro proyecto destinado a la ejecución de los fines del INACOP; y
- h) Las demás atribuciones inherentes a su cargo” (8:17).

1.16. Registro de las cooperativas

“El registro de las cooperativas formará parte del INACOP, el cual organizará y reglamentará.

Las funciones del Registro de Cooperativas tendrán a su cargo la inscripción de los actos constitutivos de las cooperativas, federaciones y confederación, las modificaciones a dichos actos” (8:17).

El Registro de Cooperativas estará a cargo de un Registrador nombrado por el Consejo Directivo y para optar al cargo debe de cumplir los mismos requisitos de los miembros del Consejo Directivo.

1.17. Aspectos legales de las cooperativas

Las cooperativas gozan de una protección estatal, quiere decir que están exentas de los impuestos siempre y cuando no persigan fines de lucro porque de lo contrario si están afectas a pagar impuestos.

Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución Política de Guatemala es el exponente jurídico, porque ninguna ley es superior a ella, el artículo 67 establece “Protección a las tierras y las cooperativas agrícolas indígenas. Las tierras de las cooperativas, comunidades indígenas o cualesquiera otras formas de tendencia comunal o colectiva de propiedad agraria, así como el patrimonio familiar y vivienda popular, gozarán de protección especial del Estado, de asistencia crediticia y de técnica profesional, que garanticen su posesión y desarrollo, a fin de asegurar a todos los habitantes una mejor calidad de vida” (1:20); y en artículo 119 inciso e) establece “Obligaciones fundamentales del Estado: fomentar y proteger la creación y funcionamiento de cooperativas proporcionándoles la ayuda técnica y financiera necesaria” (1:39).

Leyes Tributarias

a) Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Congreso de la República de Guatemala

“Las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados, y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas. Sin embargo, las rentas, intereses y ganancias de capital provenientes de operaciones con terceros, están afectas al impuesto” (3:16).

Pero esto no exime a las cooperativas cuando efectúen pago a proveedores y estén sujetos a efectuarle retención, deben efectuar la retención correspondiente y pagar en las cajas fiscales los primeros 10 días hábiles de cada mes inmediato siguiente de haberse efectuado la retención.

c) Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto número 73-2008, Congreso de la República de Guatemala

“Las asociaciones, fundaciones, cooperativas, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas, centros culturales, asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, los partidos políticos y entidades religiosas y de servicio social o científico, que estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas en la Administración Tributaria” (5:3).

La Ley establece que van a estar exentas del pago, siempre y cuando no distribuyan beneficios o utilidades o bienes entre sus integrantes, en caso contrario deben estar afectos al pago del impuesto.

d) Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92, y sus reformas, Congreso de la República de Guatemala

“Las importaciones de bienes muebles efectuados por: las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas, legalmente constituidas y registradas, cuando se trate de maquinaria, equipo y otros bienes de capital directa y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de la cooperativa, federación o confederación” (4:9-10).

Para tener derecho a la exención del pago de impuesto se debe solicitar la exención al Ministerio de Economía, pero primero deben tener dictamen favorable del INACOP, para que el Ministerio de Finanzas otorgue la exención correspondiente.

“Las cooperativas no cargarán el IVA cuando efectúen operaciones de venta y prestación de servicios con sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas” (4:11).

Pero cuando efectúen operaciones con terceras (no asociados) deben cargar el impuesto correspondiente y cuando efectúen compras a proveedores el impuesto pagado formará parte del crédito fiscal.

El impuesto que paguen las cooperativas en la compra de bienes o adquisición de servicios que se destinen exclusivamente a las operaciones con sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicios y confederaciones de cooperativas, formará parte del costo de adquisición de los mismos, por tratarse de una actividad exenta.

La ley indica que para efectuar el libro de compras y presentar la declaración mensual deberán consignar, como crédito fiscal, únicamente, la proporción que corresponda a las ventas o prestación de servicios gravados.

“Cuando no puedan determinar a través de sus registros contables la parte de los gastos que corresponde a cada fuente de ingresos, el impuesto que paguen a sus proveedores deberán distribuirlo proporcionalmente entre el total de ventas y prestación de servicios gravados y exentos” (4:64).

e) Ley General de Cooperativas, Decreto número 82-78 y su Reglamento Acuerdo Gubernativo No. M de E. 7-79, Congreso de la República de Guatemala

Es la ley específica que regula todo lo relacionado a las cooperativas, confederaciones y confederaciones de cooperativas.

f) Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto No. 37-92, Congreso de la República de Guatemala

Tarifas específicas del impuesto “se exceptúan del pago del impuesto los nombramientos o documentos acreditativos de representaciones de cooperativas, los cuales se rigen por lo dispuesto en las leyes especiales” (6:3).

Se encuentran exentas del impuesto “todos los actos y contratos realizados por las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas entre sí y con sus asociados” (6:5). En cambio los actos que se realicen con terceras personas si están afectos al pago del impuesto.

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

Se encuentran exentas del pago del impuesto, “los inmuebles de las cooperativas legalmente constituidas en el país” (7:4).

Leyes Mercantiles

Código de Comercio de Guatemala, Decreto número 2-70, Congreso de la República de Guatemala

El código de comercio indica cómo debe constituirse una empresa y que denominación debe darse.

“Artículo 78 Sociedad de Responsabilidad Limitada. Sociedad de responsabilidad limitada es la compuesta por varios socios que sólo están obligados al pago de sus aportaciones. Por las obligaciones sociales responde únicamente el

patrimonio de la sociedad y, en su caso, la suma que a más de las aportaciones convenga la escritura social.

El capital estará dividido en aportaciones que no podrán incorporarse a títulos de ninguna naturaleza ni denominarse acciones” (2:28).

Leyes laborales

Código de Trabajo, Decreto número 1441, Congreso de la República de Guatemala

Derivado que las cooperativas adquieren personalidad jurídica propia y como tales, deben cumplir para su adecuado desenvolvimiento con las leyes laborales vigentes en el país, principalmente con las disposiciones contenidas en el Código de Trabajo Decreto número 1441 y sus reformas.

Otras leyes relacionadas

Ley Contra el Lavado de Dinero u Otros Activos, Decreto número 67-2001 y sus reformas, Congreso de la República de Guatemala

Esta ley tiene por objeto prevenir, controlar, vigilar y sancionar el lavado de dinero y otros activos procedentes de la comisión de cualquier delito.

En el artículo 18 de esta ley establece quienes son las personas obligadas a cumplir con la normativa y en el artículo 5 del Acuerdo Gubernativo Número 443-2013 en su literal g) específica a las cooperativas que realicen operaciones de ahorro y crédito, independiente de su denominación.

Ganado Porcino

Está conformado por los cerdos, son animales mamíferos que son domesticados para sacarle el mejor aprovechamiento en la producción de sus carnes y sus derivados.

Las principales razas del ganado que se comercializan son: Yorkshire, Landrace, Duroc, y Hampshire.

Las edades del ganado porcino son: lechones, cerdos, cerdas gestantes, cerdas lactantes y verracos.

Comercialización productos para ganado porcino

Para la comercialización de los productos para ganado porcino cuando se compra producto local para comercializar se debe solicitar una licencia de expendio al Ministerio de Agricultura Ganadería y Alimentación, por medio del formulario DRIPUA-01-R-002, la licencia de expendio tiene vigencia de 5 años, toda solicitud de renovación deberá realizarse con anticipación de 3 meses antes de su vencimiento.

Para importar producto nuevo en el mercado local, se debe solicitar licencia de importación para registrar los productos de otros países siempre y cuando cumpla con la normativa del Reglamento Técnico Centroamericano (RTCA), y si los productos que se van a importar se encuentran registrados en el país se debe solicitar una carta de autorización a la empresa que tiene registrados los productos de importación.

La Ley de Sanidad Vegetal y Animal, Decreto número 36-98, establece que le corresponde al Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación, la dirección y coordinación superior del sector Público Agropecuario, Forestal e Hidrobiológico.

La clasificación de los productos a comercializar en el sector porcino pueden ser: antibióticos, biológicos, ectoparasiticidas, endoparasiticidas, equipo identificación y para cerca eléctrica, agujas y jeringas, hormonas e implantes, reconstituyente y vitaminas.

CAPÍTULO II INVENTARIOS

2.1. Definición

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) define los inventarios como:

- a) “Los activos mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones;
- b) En proceso producción con vistas a esa venta; o
- c) En forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios” (9:81).

En las empresas los inventarios son parte imprescindible para el desarrollo de sus actividades comerciales.

“En el campo de la gestión empresarial, el inventario registra el conjunto de todos los bienes propios y disponibles para la venta o aquellas destinadas internamente al proceso productivo como materias primas, se consideran como activos corrientes” (14:2). También forman parte de los inventarios el producto en proceso y las mercaderías en tránsito.

2.2. Antecedentes

Los inventarios surgen desde tiempos antiguos desde “los egipcios y demás pueblos de la antigüedad, acostumbraban almacenar grandes cantidades de alimentos para ser utilizados en los tiempos de sequía o de calamidades. Es así como surge o nace el problema de los inventarios, como una forma de hacer frente a los períodos de escasez” (14:1). Esto era lo que le aseguraba la subsistencia y el desarrollo de las actividades normales de la población. Todo esto motivó la existencia de los inventarios.

Como se sabe, la base de toda empresa comercial o cooperativa es la compra de bienes, de aquí la importancia del manejo del inventario por parte de la empresa. Un adecuado manejo contable del inventario permitirá a la empresa mantener oportunamente el control de las existencias.

2.3. Objetivo del inventario

Es verificar que el proceso de existencia de los suministros, materias primas, insumos o los activos mantenidos para la venta del curso normal de las operaciones de la entidad sea el adecuado y correcto, además sirve para llevar un adecuado control sobre las existencias, muestra cuales fueron los movimientos entradas y salidas. Además proporciona un control sobre las existencias o un stock para cuando se necesite vender.

2.4. Clasificación de los inventarios

Según la sección 13 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medias Entidades (NIIF para las PYMES) los inventarios se pueden clasificar en:

- a) Inventarios mantenidos para la venta;
- b) Inventarios de productos en proceso;
- c) Inventarios de materias primas para ser consumidos para el proceso de producción o para la prestación de servicios.

a) Inventarios mantenidos para la venta

Son los que están disponibles para ser vendidos de acuerdo a la actividad económica de cada empresa. También pueden describirse como productos terminados para una empresa industrial.

b) Inventarios de productos en proceso

Se refieren a la materia prima que sufrió una transformación, quedando semi elaborados a final de cada mes antes de llegar hacer productos terminados. Esto aplica únicamente para las empresas industriales.

c) Inventarios de materias primas

Se encuentra conformado por las materias primas no utilizadas en la producción y que quedaron al final del ejercicio sin sufrir ninguna modificación.

Como indica la norma puede existir una diversidad de productos que pueden formar parte de los inventarios de acuerdo a la actividad industrial, comercial o de servicios. Dentro de una empresa industrial pueden formar parte del inventario, el producto terminado disponible para la venta, el producto en proceso y la materia prima que va a servir para transformar el producto para la venta, como lo indican los incisos a), b) y c).

Para las empresas comerciales que es la actividad de estudio del tema, ellas únicamente van a registrar al inventario las mercaderías que compran a sus proveedores para ser vendidos sin sufrir ninguna transformación.

Los inventarios se contabilizan dentro del activo corriente.

Ejemplo de clasificación de los inventarios

<u>Inventarios</u>	
Producto terminado	Q2,500,000.00
Producto en proceso	Q500,000.00
Materias primas y materiales	<u>Q850,000.00</u>
Total	<u>Q3,850,000.00</u>

2.5. Costo de los inventarios

a) Costos de Adquisición:

El costo de inventarios es el valor que tiene una mercadería es decir lo que la empresa ha gastado para adquirir el producto ya disponible para la venta.

“Una entidad incluirá en el costo de los inventarios todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales” (9:81).

A continuación se muestra un ejemplo de algunos gastos más comunes ocasionados desde la salida del producto del proveedor hasta su destino o ubicación de la empresa ya disponible para la venta, así lo indica la norma que se deben incluir todos los gastos ocasionados.

Ejemplo de costos de los inventarios

Precio de compra	Q350,000.00
Derechos arancelarios	Q15,000.00
Flete terrestre	Q18,000.00
Almacenaje	Q3,500.00
Honorarios aduanales	Q4,000.00
Custodio	<u>Q1,500.00</u>
Total costo adquisición	<u>Q392,000.00</u>

El costo del inventario se puede decir que es el costo de adquisición o sea lo que a la empresa ha incurrido en gastos para adquirir el producto.

“Los costos de adquisición de los inventarios comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), el transporte y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales o servicios” (9:81-82).

Cuando se dice que incluye otros impuestos que no sean recuperables, se refiere a impuestos que paga para adquirir el producto pero ya no serán recuperados o compensados. Dentro del impuesto no recuperable se puede mencionar el pago de Derechos Arancelarios de Importación (DAI), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), si se considera como recuperable porque se incluye en el libro de compras para ser compensado con el Impuesto facturado o sea IVA por pagar.

Pero para la cooperativa de estudio el Impuesto al Valor Agregado va a formar parte del costo de adquisición por tratarse de una empresa que efectúa ventas a asociados y al momento de efectuar ventas a asociados no deben cargar el IVA

como lo indica la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 y sus reformas del Congreso de la República de Guatemala.

La sección 13 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), indica que los descuentos comerciales y las rebajas se pueden deducir para determinar el costo de adquisición. Además establece cuando se compre mercadería con pago aplazado y se pacten intereses por el financiamiento estos deben de formar parte del gasto del período a lo largo del período de financiamiento y no deben formar parte del costo del inventario.

b) Costo de transformación

“Los costos de transformación de los inventarios incluirán los costos directamente relacionados con las unidades de producción” (9:82)

Se les llama costos de transformación porque se incluyen todos los costos que hayan incurrido para transformar las materias primas a un producto terminado disponible para la venta.

Ejemplo de costos de transformación:

- Materias primas;
- Mano de obra directa;
- Una parte sistemática de costos indirectos;
- Costos indirectos variables;
- Costos indirectos fijos.

Ejemplo de costos indirectos variables

- Depreciación método unidades producidas;
- Depreciación método de horas maquina;
- Los materiales ;
- Mano de obra indirecta (obreros que trabajan directamente en las líneas de producción).

Ejemplo de costos indirectos fijos

- Depreciación de maquinaria método línea recta;
- Amortizaciones;
- Mantenimiento del edificio que ocupa la fábrica;
- Mantenimiento de maquinaria y equipo de fábrica;
- Costos de gestión y administración de la planta (sueldos gerente de planta, jefes de líneas de producción).

2.6. Otros costos incluidos y excluidos de los inventarios

2.6.1. Otros costos incluidos en los inventarios

La norma indica “una entidad incluirá otros costos en el costo de los inventarios únicamente en la medida en que hayan incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y su ubicación actuales” (9:83).

Cuando se dice de ubicación actual, quiere decir todos los costos relacionados hasta que se encuentran ubicados disponibles para la venta.

Ejemplo de los costos incluidos en los inventarios	
Valor de la factura (sin IVA)	Q300,000.00
Flete terrestre	Q8,000.00
Custodio	Q1,500.00
Total costo	<u>Q309,500.00</u>

2.6.2. Costos excluidos de los inventarios

La Norma Internacional de Información para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) menciona cuáles son los gastos ocasionados que no deben formar parte del costo de ventas los cuales se enumeran a continuación:

- "a) Importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
- b) Costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios durante el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración posterior;

- c) Costos indirectos de administración que no contribuyan a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales;
- d) Costo de ventas” (9:83).

Estos son los gastos que cuando incurran la empresa no pueden formar parte del costo de ventas, estos van a ser reconocidos como un gastos en el período que se incurra, dentro de los ejemplos se puede mencionar, productos en mal estado, alquiler y gastos de administración y ventas, estos se deben contabilizar en el estado de resultado como un gasto.

Ejemplo de los gastos incurridos

Valor de la factura (sin IVA)	Q.450,000.00	
Flete terrestre	Q.5,000.00	
Custodio	<u>Q.1,000.00</u>	Q456,000.00
Sueldos de administración	Q.5,900.00	
Alquiler	Q.1,500.00	
Costo de inventarios		Q.456,000.00
<u>Gastos de operación</u>		
Gastos de venta		Q. 1,500.00
Gastos de administración		Q. 5,900.00

2.7. Fórmulas de cálculo de costo

La -NIIF para las PYMES- define tres fórmulas para el cálculo de costo: identificación específica de costos, método de primera entrada primera salida (FIFO) y costo promedio ponderado.

2.7.1. Identificación específica de costos

“Una entidad medirá el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiadas y de los bienes y servicios producidos y segregados

para proyectos específicos, utilizando identificación específica de sus costos individuales” (9:84).

Ejemplo:

Movimiento del mes de junio 20XX

Existencia inicial 11 carros a un costo de Q85,000.00 c/u

El día 05 se compraron 5 carros a un costo de Q75,000.00 c/u

El día 15 se compraron 4 carros a un costo de Q.84,000.00 c/u

Las ventas fueron las siguientes:

El día 20 se vendieron 3 carros con un costo de Q75,000.00 c/u

El día 25 se vendieron 10 carros, 6 a un costo de Q85,000.00 c/u el resto a un costo de Q84,000.00 c/u

Tabla 1

Movimiento de entradas y salidas del método identificación específica de costo

Fecha	Entradas			Salidas			Existencias		
	Cantidad	Costo	Valor	Cantidad	Costo	Valor	Cantidad	Costo	Valor
01/06/20XX	11	Q85,000.00	Q935,000.00				11	Q85,000.00	Q935,000.00
05/06/20XX	5	Q75,000.00	Q375,000.00				11	Q85,000.00	Q935,000.00
							5	Q75,000.00	Q375,000.00
							16		Q1,310,000.00
15/06/20XX	4	Q84,000.00	Q336,000.00				11	Q85,000.00	Q935,000.00
							5	Q75,000.00	Q375,000.00
							4	Q84,000.00	Q336,000.00
							20		Q1,646,000.00
20/06/20XX				3	Q75,000.00	Q225,000.00	11	Q85,000.00	Q935,000.00
							2	Q75,000.00	Q150,000.00
							4	Q84,000.00	Q336,000.00
							17		Q1,421,000.00
25/06/20XX				6	Q85,000.00	Q510,000.00	5	Q85,000.00	Q425,000.00
				4	Q84,000.00	Q336,000.00	2	Q75,000.00	Q150,000.00
							0	Q0.00	Q0.00
Total							7		Q575,000.00

Nota: muestra el costo del producto en entradas y salidas por medio del método de identificación específica de costo.

Para utilizar este método es necesario que la entidad tenga el control necesario sobre los productos adquiridos a diferentes precios para determinar el costo específico de cada una de las salidas.

No es recomendable utilizar este método cuando existan un gran número de productos que sean habitualmente intercambiados. Este método casi no se utiliza en las empresas.

2.7.2. Método de primera entrada primera salida (PEPS)

Los productos en inventarios comprados o producidos de primero, serán vendidos en primer lugar, por consiguiente las que quedan en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente.

Ejemplo:

Movimiento del mes de junio 20XX

Existencia inicial 50 unidades a un costo de Q10.00 c/u

El día 05 se compraron 70 unidades a un costo de Q15.00 c/u

El día 15 se compraron 90 unidades a un costo de Q.20.00 c/u

Las ventas fueron las siguientes:

El día 20 se vendieron 35 unidades

El día 25 se vendieron 60 unidades

Tabla 2

Movimiento de entradas y salidas por medio del método PEPS

Fecha	Entradas			Salidas			Existencias		
	Cantidad	Costo	Valor	Cantidad	Costo	Valor	Cantidad	Costo	Valor
01/06/20XX	50	Q10.00	Q500.00				50	Q10.00	Q500.00
05/06/20XX	70	Q15.00	Q1,050.00				50	Q10.00	Q500.00
							70	Q15.00	Q1,050.00
							120		Q1,550.00
15/06/20XX	90	Q20.00	Q1,800.00				50	Q10.00	Q500.00
							70	Q15.00	Q1,050.00
							90	Q20.00	Q1,800.00
							210		Q3,350.00
20/06/20XX				35	Q10.00	Q350.00	15	Q10.00	Q150.00
							70	Q15.00	Q1,050.00
							90	Q20.00	Q1,800.00
							175		Q3,000.00
25/06/20XX				15	Q10.00	Q150.00	0	0	Q0.00
				45	Q15.00	Q675.00	25	Q15.00	Q375.00
							90	Q20.00	Q1,800.00
Total							115		Q2,175.00

Nota: muestra el costo del producto en entradas y salidas por medio del método PEPS.

2.7.3. Costo promedio ponderado

“El costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del período, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el período” (10:5).

Ejemplo:

Movimiento del mes de junio 20XX

Existencia inicial 50 unidades a un costo de Q10.00 c/u

El día 05 se compraron 70 unidades a un costo de Q15.00 c/u

El día 15 se compraron 90 unidades a un costo de Q.20.00 c/u

Las ventas fueron las siguientes:

El día 20 se vendieron 35 unidades

El día 25 se vendieron 60 unidades

Tabla 3

Movimiento de entradas y salidas por medio del costo promedio ponderado

Fecha	Entradas			Salidas			Existencias		
	Cantidad	Costo	Valor	Cantidad	Costo	Valor	Cantidad	Costo	Valor
01/06/20XX	50	Q10.00	Q500.00				50	Q10.00	Q500.00
05/06/20XX	70	Q15.00	Q1,050.00				50	Q10.00	Q500.00
							70	Q15.00	Q1,050.00
							120	Q12.92	Q1,550.00
15/06/20XX	90	Q20.00	Q1,800.00				50	Q10.00	Q500.00
							70	Q15.00	Q1,050.00
							90	Q20.00	Q1,800.00
							210	Q15.95	Q3,350.00
20/06/20XX				35	Q15.95	Q558.25	175	Q15.95	Q2,791.25
25/06/20XX				60	Q15.95	Q957.00	115	Q15.95	Q1,834.25
Total							115		Q1,834.25

Nota: muestra el costo del producto en entradas y salidas por medio del método de costo promedio ponderado.

Las tres formas de cálculo de costo son los que establece la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) para valuar los inventarios; en esta norma no está permitido el método de

última entrada primera en salir (UEPS). No se permite este método porque se estaría dejando de último lo primero que se compra, lo cual no sería lo correcto porque se quedaría en inventario lo primero en comprar y el costo queda valuado a valores actuales.

La Ley del Actualización Tributaria Decreto 10-2012, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, en el artículo 41 establece cuatro formas para valuar la existencia de los inventarios al cierre de cada ejercicio, esto aplica para las empresas industriales, comerciales y de servicios siendo los siguientes:

- a) “Costo de producción;
- b) Primero en entrar primero en salir (PEPS);
- c) Promedio ponderado; y
- d) Precio histórico del bien” (3:36).

a) Costo de producción

Aplica para las empresas industriales que son las que se dedican a producir algún producto, para determinar el costo de producción se incluye materia prima, mano de obra directa y los gastos de fabricación indirectos.

b) Primero en entrar primero en salir (PEPS)

Este método de valuación lo tiene contemplado la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

c) Promedio ponderado

Este método de valuación lo tiene contemplado la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

d) Precio histórico del bien

Son aquellos costos que se han obtenido dentro del período de adquisición y que dentro de cierto tiempo a futuro siempre van a conservar el precio histórico del bien, siempre van a conservar sus costos reales de adquisición.

Ejemplo:

Movimiento del mes de junio 20XX

Existencia inicial 50 unidades a un costo de Q10.00 c/u

El día 05 se compraron 70 unidades a un costo de Q15.00 c/u

El día 15 se compraron 90 unidades a un costo de Q.20.00 c/u

Las ventas fueron las siguientes:

El día 20 se vendieron 35 unidades

El día 25 se vendieron 60 unidades

Tabla 4

Movimiento de entradas y salidas por medio del costo precio histórico del bien

Fecha	Entradas			Salidas			Existencias		
	Cantidad	Costo	Valor	Cantidad	Costo	Valor	Cantidad	Costo	Valor
01/06/20XX	50	Q10.00	Q500.00				50	Q10.00	Q500.00
05/06/20XX	70	Q15.00	Q1,050.00				50	Q10.00	Q500.00
							70	Q15.00	Q1,050.00
							120	Q12.92	Q1,550.00
15/06/20XX	90	Q20.00	Q1,800.00				50	Q10.00	Q500.00
							70	Q15.00	Q1,050.00
							90	Q20.00	Q1,800.00
							210		Q3,350.00
20/06/20XX				35	Q10.00	Q350.00	15	Q10.00	Q150.00
							70	Q15.00	Q1,050.00
							90	Q20.00	Q1,800.00
							175		Q3,000.00
25/06/20XX				60	Q15.00	Q900.00	15	Q10.00	Q150.00
							10	Q15.00	Q150.00
							90	Q20.00	Q1,800.00
Total							115		Q2,100.00

Nota: muestra el costo del producto en entradas y salidas por medio del método del costo precio histórico del bien.

Como se observa en el ejemplo el producto siempre va a conservar el precio histórico del bien desde el momento de su compra.

La Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, establece, para la valuación de los inventarios no permite que se efectúen reservas para hacer frente a fluctuaciones de precios, contingencias del mercado o de cualquier otro orden mientras que NIIF para las PYMES si acepta hacer el uso de reservas o cualquier otro tipo reservas para reflejar la imagen fiel del rubro de inventario en los estados financieros.

Con la diferencia existente en la aplicación de la legislación guatemalteca y la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), hay que aplicar el Impuesto Sobre la Renta Diferido.

Para medir el costo de los inventarios se puede efectuar por medio de las siguientes técnicas: El método costo estándar, el método de los minoristas o el precio de compra más reciente.

a) Costo estándar

“Los costos estándar tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de capacidad” (9:84).

Al aplicar este método cualquier variación que exista dentro del costo estándar con el costo real ya sea en la adquisición de materias primas, mano de obra y la capacidad de producción se registra ya sea a un gasto o un ingreso.

Ejemplo:

Suponiendo un costo unitario estándar de Q.10.00, se compran 10,000 unidades a Q.10.25 la contabilización es la siguiente:

Inventario de materia prima	Q100,000.00	
Variación materia prima	Q2,500.00	
Proveedores		Q102,500.00
Registro de la compra	<u>Q102,500.00</u>	<u>Q102,500.00</u>

De la compra se trasladaron a proceso 8,000 unidades

Inventario en proceso	Q80,000.00	
Inventario de materia prima		Q80,000.00
Registro del traslado de inventario	<u>Q80,000.00</u>	<u>Q80,000.00</u>

Cuando se compra materia prima a un costo menor al costo estándar suponiendo que se compraron 5,000 unidades a Q.9.80

Inventario de materia prima	Q50,000.00	
Variación de materia prima		Q1,000.00
Proveedores		Q49,000.00
Registro de la variación	<u>Q50,000.00</u>	<u>Q50,000.00</u>

Resultado del ejercicio

Compras de período		
10,000 a Q. 10.25	Q102,500.00	
5,000 a Q. 9.80	<u>Q49,000.00</u>	Q151,500.00

Artículos usados en la producción

8,000 a Q. 10.00	Q80,000.00	
------------------	------------	--

Inventario final

7,000 a Q. 10.00	<u>Q70,000.00</u>	<u>Q150,000.00</u>
------------------	-------------------	--------------------

Variación en el precio de compra que se registra en el estado de resultados del período Q1,500.00

Para el ejemplo descrito anteriormente únicamente se muestran los registros contables del costo estándar. Se registra a gasto Q.1, 500.00 de variación en compra de materia prima.

b) Método de los minoristas

Este método “mide el costo reduciendo el precio de venta del inventario por un porcentaje apropiado al margen bruto” (9:84).

Como la norma lo indica para calcular el costo del inventario se reduce del precio venta un porcentaje de ganancia establecida por la empresa. Este método no es común dentro de las empresas.

Producto	Unidades	Precio venta	Margen bruto 20%	Costo unitario	Inventario
A	15	Q45.00	9.00	Q36.00	Q540.00
B	45	Q35.00	7.00	Q28.00	Q1,260.00
C	25	Q70.00	14.00	Q56.00	Q1,400.00
D	70	Q45.00	9.00	Q36.00	Q2,520.00
				Total	Q5,720.00

c) Precio de compra más reciente.

Este método se aplica si los resultados se aproximan al costo de adquisición no debe existir mucha diferencia entre los costos de adquisición en caso contrario no se aplica este método.

Descripción	Cantidad de unidades	C/unitario Q.	C/total Q.
Inventario inicial	500	5.00	2,500.00
Primera compra	200	5.10	1,020.00
Segunda compra	250	5.25	1,312.50
Tercera compra	400	5.30	2,120.00
Cuarta compra	500	5.35	2,675.00
Totales	1,850		9,627.50

El inventario final es de 550 unidades

Según el método de última compra el costo unitario de las 550 unidades es de Q.5.35 por unidad, el costo total es de Q.2,942.50

2.8. Medición de los inventarios

Medición significa aproximación, exactitud. “una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado, menos los costos de terminación y venta”. Esto quiere decir que tiene que aplicar el Valor Neto Realizable (VNR) el cual se describe a continuación:

2.9. Valor Neto Realizable (VNR)

El valor neto realizable significa el precio de la mercadería o el producto que tiene valor en el mercado por la cual los compradores están dispuestos a pagar por la mercadería.

“El costo de los inventarios puede ser no recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído” (10:6), como se indicó anteriormente es el precio de compra de mercado o sea el precio de mercado actual.

El costo de los inventarios no puede ser recuperable, si los costos con los que ha incurrido para su determinación han aumentado. La norma indica que los activos no deben registrarse en libros por arriba del precio que se espera obtener a través de su venta o uso.

La NIIF para las PYMES “requieren que una entidad evalúe al final de cada período sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes)” (9:84). Cuando el costo sea mayor al precio de venta se debe efectuar un ajuste contable reconociendo como un gasto el deterioro sufrido en el inventario.

Ejemplos de Valor Neto Realizable (VNR)

Caso No. 1

Descripción	Cantidad	Costo	Valor de mercado	Gastos futuros	VNR
Producto A	5,000	Q125.00	Q125.00	Q15.00	Q110.00

Registro contable

Afectando directamente el inventario

Gastos por VNR	Q75,000.00	
Inventarios		Q75,000.00
Ajuste por deterioro del precio venta en el mercado	<u>Q75,000.00</u>	<u>Q75,000.00</u>

Afectando el inventario por medio de una reserva o provisión

Gastos por VNR	Q75,000.00	
Provisión de inventarios		Q75,000.00
Ajuste por deterioro del precio venta en el mercado	<u>Q75,000.00</u>	<u>Q75,000.00</u>

Caso No. 2

Descripción	Cantidad	Costo	Valor de mercado	Gastos futuros	VNR
Producto A	5,000	165.00	185.00	10.00	175.00

Como se pudo observar anteriormente se ejemplificaron dos casos del Valor Neto Realizable (VNR), cuando el costo de ventas es mayor al precio de venta y cuando el precio de costo es menor al precio de venta, que tratamiento contable se debe efectuar de acuerdo con lo que establece la norma.

En el caso no.1, se efectúa ajuste contable porque el precio de venta es superior al costo de producto (costo de adquisición), este se puede rebajar directamente del inventario o afectando una reserva o provisión, lo más recomendable es efectuar una reserva para llevar un control siempre y cuando el producto todavía se encuentre dentro de la bodega, caso contrario si el producto de una vez va hacer desechado debe rebajarse directamente del inventario; en el caso no. 2, no se efectúa ajuste contable porque el precio de venta es superior al costo del producto.

Reversión del deterioro del valor

“Una entidad llevará a cabo una nueva evaluación del precio de venta menos los costos de terminación y venta en cada período posterior al que se informa” (9:166).

Cuando las circunstancias que llevaron el deterioro de los inventarios haya dejado de existir o cuando existe evidencia de un incremento en el precio de venta menos los costos de terminación y venta como consecuencia de un cambio en los eventos económicos, “la entidad revertirá el importe del deterioro del valor (es decir, la reversión se limita al importe original de pérdida por deterioro)” (9:167).

Si se toma como ejemplo el caso no.1, del valor neto realizable, si se logra establecer que el precio de venta es superior al costo del producto es decir el precio de venta es de Q.185.00 y el costo de Q.125.00 la norma indica que debe efectuarse reversión únicamente por el ajuste original.

Ejemplo:

Si la reversión se efectúa el mismo período que se efectuó el ajuste del VNR, el ajuste contable será el siguiente.

Inventarios/Provisión de inventarios	Q75,000.00	
Gastos por VNR		<u>Q75,000.00</u>
Reversión del Valor Neto Realizable (VNR)	<u>Q75,000.00</u>	<u>Q75,000.00</u>

Si la reversión se efectúa un período posterior en el que se efectuó el ajuste del VNR, el ajuste será el siguiente:

Inventarios/Provisión de inventarios	Q75,000.00	
Ingresos		<u>Q75,000.00</u>
Reversión del Valor Neto Realizable (VNR)	<u>Q75,000.00</u>	<u>Q75,000.00</u>

2.10. Obsolescencia de los inventarios

El producto ha perdido valor en el mercado y aunque el producto esté en buen estado éste ha sido superado por otro producto que de alguna manera lo reemplazará y por eso es que se vuelve obsoleto.

Se pueden definir tres tipos de obsolescencia en inventarios: vencimiento, rotura y daño.

Ejemplo:

Si se toma el caso, dentro del inventario se tienen 300 unidades del producto ABC a un costo de Q.150.00 c/u y el producto ha sido superado por otro producto en el mercado por consiguiente el producto ABC ya no será vendido y se encuentra todavía dentro del inventario, el registro contable será el siguiente.

	Debe	Haber
Mercadería obsoleta (gasto)	Q45,000.00	
Provisión de inventario por obsolescencia		Q45,000.00
	<u>Q45,000.00</u>	<u>Q45,000.00</u>

2.11. Reconocimiento como un gasto

La norma indica “cuando los inventarios se vendan, la entidad reconocerá el importe en libros de éstos como un gasto en el período en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de actividades ordinarias” (9:85).

El reconocimiento como gasto no es nada menos que el costo de ventas o sea darle de baja al inventario y registrar esa parte del inventario a un gasto lo que usualmente se llama: costo de ventas.

“Los gastos que surgen de la actividad ordinaria incluyen, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, toman la forma de una salida o disminución del valor de los activos, tales como efectivo y equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo” (9:20).

Ejemplo:

Se vendieron 1,000 productos A, a un precio venta de Q.150,000.00, el costo de es de Q.115.00 c/u

Registro contable

Costo de ventas	Q115,000.00	
Inventario		Q115,000.00
Registro del costo de ventas de los 1,000 productos A que se vendieron	<u>Q115,000.00</u>	<u>Q115,000.00</u>

Esto es lo que la norma indica que debe reconocerse como un gasto al momento de efectuarse la venta.

2.12. Información a revelar en los inventarios

La empresa debe describir lo más importante en la preparación del elemento del estado financiero para una mejor comprensión e interpretación. La NIIF específica de inventarios indica qué información se debe revelar en los estados financieros.

- a) “Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de costo utilizada” (9:85). Se debe efectuar en las notas a los estados financieros, en la parte de políticas contables.

Ejemplo:

Principales políticas contables:

Las principales políticas contables utilizadas por la entidad, para el registro de sus transacciones, fueron las siguientes:

Los inventarios están formados por productos para el consumo doméstico, los cuales se valúan al costo promedio, el cual no excede el valor de mercado.

- b) “El importe total en libros de los inventarios y los importes en libros según la clasificación apropiada para la entidad” (9:85).

Ejemplo:

El rubro de inventarios comprende:

Descripción	(Expresado en Quetzales)	
	20X2	20X1
Productos terminados	4,500,029	3,500,498
Productos en proceso	894,387	569,495
Materias primas	2,000,000	1,500,000
Mercaderías en tránsito	<u>509,099</u>	<u>127,754</u>
Sub total	7,903,515	5,697,747
Reserva de inventarios	<u>-250,000</u>	<u>-350,000</u>
Total	<u><u>7,653,515</u></u>	<u><u>5,347,747</u></u>

- c) “El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el período” (9:85);

Esto se revela en el estado de resultados por medio del costo de ventas, nota a los estados financieros como está conformado el costo de ventas.

- d) “Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado” (9:85);

Se efectúa nota a los estados financieros.

- e) “El importe total en libros de los inventarios pignorados en garantía de pasivos” (9:85). Esto significa que se debe revelar si los inventarios están en garantía con algún préstamo bancario. Se efectúa a continuación de los inventarios en nota a los estados financieros.

Si se toma en cuenta el caso del inciso b) y si tienen un préstamo con cualquier institución bancaria hay que revelarlo dentro de las notas a los estados financieros. Ejemplo:

El inventario de mercaderías se encuentra pignorado por un préstamo obtenido en el Banco YZ por Q.1,000,000.00

2.13 Inventario pignorado

Son las mercaderías propiedad de la empresa y que permanecen en ella, pero forman parte de una garantía por un préstamo recibido en efectivo otorgado por una institución financiera.

La mercadería pignorada en algunas ocasiones puede ser enviada a almacenes de depósito y cuando queda en las oficinas de la empresa la entidad financiera puede llegar a supervisar a cada cierto tiempo como se encuentran los inventarios. Cuando la empresa termine de pagar el préstamo queda libre la mercadería de cualquier garantía.

CAPÍTULO III

AUDITORÍA

3.1. Definición

Auditoría

Es examinar los estados financieros y los registros contables, a una entidad por un auditor independiente; lograr obtener evidencia suficiente y adecuada como lo establecen las Normas Internacionales de Auditoría, emitir una opinión si las cifras expresadas en los estados financieros expresan fielmente, la situación financiera, resultado y flujos de efectivo.

Entonces una auditoría de inventarios es examinar las partidas que integran el componente del rubro de inventarios y posteriormente expresar una opinión si el componente expresa fielmente las cifras de acuerdo a las prácticas contables.

3.2. Objetivos

Como todo trabajo tiene un objetivo o un fin por la cual se está elaborando y a dónde se pretende llegar con el trabajo realizado, en la Norma Internacional de Auditoría, define el objetivo de una auditoría “es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros” (11:56), estos pueden ser accionistas, proveedores e instituciones financieras o accionistas que quieran invertir en la entidad. Para una cooperativa sería para los asociados porque el capital que invierten se registra en la parte de capital pero como aportaciones de asociados.

Para aumentar el grado de confianza de los usuarios este se alcanza “mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable” (11:56).

3.3. Normas Internacionales de Auditoría

Las Normas Internacionales de Auditoría y aseguramiento son emitidas por International Auditing and Assurance Standards Board (Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento) -IAASB-, está comprometido con el fin de desarrollar un conjunto de Normas Internacionales, que sean aceptadas en todo el mundo.

Son Normas Internacionales de Auditoría porque su aplicación es universal, cuando se efectúe una auditoría de estados financieros u otros servicios de aseguramiento.

Los pronunciamientos del IAASB rigen proyectos de auditoría, revisión, otros aseguramientos y servicios relacionados de conformidad con las Normas Internacionales.

Aplicación de las Normas Internacionales emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento:

- Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) deben ser empleadas en la auditoría de información financiera histórica.
- Las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NIER) deben ser empleadas en la revisión de información financiera histórica.
- Las Normas Internacionales para Trabajos de Atestiguar (NIEA) deben ser empleadas en asignaciones de aseguramiento que no sean auditorías o revisiones de información financiera histórica.
- Las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) deben ser empleadas en asignaciones de recopilación, asignaciones para aplicar procedimientos acordados a la información y asignaciones de otros servicios relacionados como lo especifica la IAASB.

3.4. Planificación de auditoría

Planificar significa, llevar un plan sistemáticamente del trabajo a realizar de acuerdo a los objetivos establecidos o los resultados que se desee llevar en todo trabajo, efectuar una planificación de auditoría es muy importante para el desarrollo de la auditoría que se va a efectuar.

El auditor cada vez que efectúe una auditoría de estados financieros o de un elemento de los estados financieros tiene la responsabilidad de planificar la auditoría. La Norma Internacional de Auditoría -NIA 300- define la planificación de la auditoría como “el establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría” (11:250).

Efectuar una planificación adecuada es muy importante, porque ayuda a desarrollar un mejor trabajo de auditoría y así cumplir con los objetivos de la auditoría. La planificación ayuda y facilita al auditor en lo siguiente:

- a) Prestar atención adecuada a las áreas más importantes de la auditoría;
- b) Identificar y resolver problemas potencialmente oportunos. Cuando se dice oportuno quiere decir en el momento preciso;
- c) Organizar y dirigir adecuadamente el encargo de la auditoría, de manera que éste se realice de forma eficaz y eficiente;
- d) Facilita la selección de miembros de equipo de trabajo que desarrollará la auditoría, los que van a formar parte del equipo de trabajo deben tener capacidad en las áreas que se van a auditar;
- e) Facilita la dirección, supervisión y revisión del encargo de la auditoría al equipo de trabajo. Revisar los papeles de trabajo;
- f) Facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por auditores de componentes y expertos;

El auditor debe planificar la auditoría para que la misma se desarrolle de una manera más efectiva.

Al efectuar la planificación en una auditoría es importante considerar que debe hacerse con dos puntos de vista:

- Planificación técnica;
- Planificación administrativa.

➤ **Planificación técnica**

En la planificación técnica hay que considerar los siguientes aspectos:

Condiciones del trabajo

- La responsabilidad con respecto a los informes;
- Objetivos de servicio al cliente: emitir opinión es lo principal, pero se puede recomendar sobre las deficiencias encontradas;
- Instrucciones recibidas de otros auditores asegurarse que el trabajo requerido está elaborado de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría;
- Colaboración del cliente. Trabajo que realice el personal del cliente.

Actualización de la información básica

- Naturaleza del negocio. Conocimiento del cliente y los cambios habidos;
- Sistemas contables y procedimientos de control;
- Aspectos financieros del cliente (presupuestos operativos y de inversión).

Componentes importantes

- Importancia de los lugares de operación del cliente;
- La importancia de sistemas contables separados y la acumulación de transacciones. (ventas contado y crédito, procedimientos de control distintos);
- Transacciones y hechos individualmente importantes (cualquier acontecimiento que se espera tendrá influencia en los estados financieros).

Ejemplo:

- Compra de una nueva empresa;
- Eliminación de una división o línea de negocio;
- Transacciones con empresas vinculadas;
- Grandes contratos de venta al exterior cuando con anterioridad existían solamente internos.

Los componentes importantes identificados deberán ser usados como un punto central en la planificación para:

- Determinar los objetivos de la auditoría;
- Considerar el riesgo de la auditoría;
- Planificar el enfoque de la auditoría;
- Decidir el alcance de la auditoría.

Objetivos de la auditoría

Satisfacerse que los estados financieros sean: completos, fehacientes y presentados en forma razonable y uniforme.

Planificación del enfoque de auditoría

Al llegar al objetivo de la auditoría, el proceso de la planificación se ha:

- Actualizado la información base, (lo que se sabe del cliente);
- Identificado los componentes importantes, (lo que requiere atención);
- Establecido los objetivos de la auditoría para cada componente importante en los cuales hay un riesgo. (lo que se quiere lograr);
- Identificar las posibles fuentes de evidencia, (auxiliar de clientes);
- Determinar la forma en que se hará el examen de esas fuentes (según la importancia, ejemplo saldos mayores a Q.1,500.00);
- Determinar los procedimientos de auditoría a ser usados en el examen, (circularización, análisis del movimiento de cuentas de los clientes y otros).

El producto final de la etapa de planificación del enfoque es un juego completo de programas a la medida.

Planificación del alcance de la auditoría

Es importante considerar:

- El grado necesario de evidencia;
- La satisfacción conjunta de la auditoría que brinda dicha evidencia (tanto la evidencia según el plan, como otras según las circunstancias);
- Eficiencia: cuando se alcanza más de un objetivo ejemplo: En circularización de cuentas por cobrar se evalúan las cifras adeudadas y se obtiene evidencia que el sistema de ventas está produciendo información confiable.

Memorando de planificación de la auditoría

Es un documento en la cual queda establecido el proceso de la planificación resumiendo todas las consideraciones de auditoría importantes. El memorando de la planificación sirve para:

- Asegurar trabajo de auditoría experimentado;
- Reflejar los pensamientos de los responsables de su preparación;
- Documentar el proceso de planificación;
- Reducir posibilidades de cualquier malentendido;
- Facilita la planificación de las auditorías subsecuentes.

➤ Planificación administrativa

Para la planificación administrativa se deben tomar en cuenta los siguientes aspectos:

- Personal que efectuará el trabajo;
- Control de tiempo empleado y presupuestado de trabajo;
- Evaluación del personal (personalidad, presentación, actitud hacia el trabajo);
- Control de facturación a clientes o cuentas por cobrar.

3.4.1. Asuntos introductorios, en relación a la Norma Internacional de Auditoría 805 (NIA)

El propósito de la NIA 805, es tratar las consideraciones especiales para una auditoría especial de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero esta norma establece las consideraciones que hay que tomar en cuenta en la realización de dicha auditoría especial. Para la realización de la auditoría hay que tener en cuenta la aplicación de las demás normas como que si se estuviera efectuando una auditoría sobre los estados financieros y no sobre un componente.

3.4.2. Estrategia global de auditoría

La estrategia general de auditoría “establece el alcance, el enfoque de la auditoría y su momento de realización, sirviendo de guía para el desarrollo de un plan de auditoría más detallado” (11:32).

El alcance es la amplitud que se da a los procedimientos, es decir la intensidad y profundidad con que se aplican, la oportunidad es el tiempo en que deben efectuarse los procedimientos.

Por ejemplo: en los inventarios participar en el conteo físico a fin de año para cerciorarse que existan. Una vez definida la estrategia global de auditoría, se puede desarrollar un plan de auditoría para tratar las diversas cuestiones identificadas en dichas estrategias, teniendo en cuenta la necesidad de alcanzar los objetivos de la auditoría mediante la utilización eficiente de los recursos del auditor.

La estrategia global de auditoría y el plan de auditoría están estrechamente relacionados entre sí, debido que algún cambio en uno pueden dar lugar a cambios en el otro.

3.4.3 Plan de auditoría

El auditor debe desarrollar un plan de auditoría con el objetivo de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. El nivel aceptablemente bajo significa, que dentro de los estados financieros no existan errores materiales que puedan afectar materialmente los estados financieros.

“El plan de auditoría es más detallado que la estrategia global en la medida en que incluye la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que van aplicar los miembros del equipo del encargado” (11:256).

Empresa: Los Estudiantes, S.A
Ejemplo: Matriz planificación de auditoría

I. ACTIVIDADES PRELIMINARES	SITUACIÓN DE LA EMPRESA	EFFECTO AUDITORÍA Y EN EL INFORME
1. Continuación de relación con el cliente	No hay ningún problema para continuar la relación con el cliente Los Estudiantes, S.A.	Ninguno
2. Etica incluyendo la independencia	Ningún miembro del equipo de trabajo tiene intereses con el cliente Los Estudiantes, S.A.	Ninguno
3. Objetivo del trabajo	Opinar si los estados financieros expresan fielmente las cifras	Análisis de la opinión al concluir el trabajo de auditoría
II. ESTRATEGÍA GENERAL		
1. Marco de referencia	NIF para las PYMES	Analizar el cumplimiento de la normativa
2. Cambios importantes en el marco de referencia	No aplica	Ninguno
3. Requisitos de información por industria	Bajo amparo decreto 29-89	Informe para SAT
4. Localización de componentes	Sucursales en San Marcos y Petén	Efecto en los inventarios y activos fijos
5. Relaciones de contralora y subsidiarias	No aplica	Ninguno
6. Utilización de otros auditores	No es necesario	Ninguno
7. Moneda de reporte y necesidad de conversión	Estados financieros en quetzales, no es necesario conversión	Ninguno
8. Uso de auditores internos	No aplica	Ninguno
9. Uso de especialistas	La compañía revaluó activos fijos	Uso del valuador de acuerdo a NIA 620
10. Organización de servicio	No aplica	Ninguno
11. Uso de tecnología en auditoría	Software de auditoría	Ninguno
12. Fechas de informes	Última fecha 20 de marzo 2016	Cumplimiento de la fecha
13. Efectividad del control interno	Controles adecuados	Evaluación del control interno
14. Volumen de transacciones	Facturas de compras 2,000, notas de crédito 500, prorratesos de importación 45	Pruebas de detalle
15. Desarrollos recientes específicos de la industria, en información financiera y otros	Cambio de método de valuación de inventarios PEPS a promedio	Revisión del cambio y nota a ls EEFF
16. Comunicación del auditor precedente	Año anterior fue auditado por USAC, S.C.	Revisión papeles de trabajo
17. Identificación preliminar de componentes de importancia relativa y saldos de cuenta	Producto terminado Q. 2,500,000.00 42%	
	Producto proceso Q. 1,500,000.00 25%	
	Materia prima Q. 2,000,000.00 33%	
III. PLAN DE AUDITORÍA		
Ver matriz de plan de auditoría y programas de auditoría		
IV. ASIGNACIÓN DE PERSONAL Y ESTIMADOS DE ESTIMADO		
Staf asignado	CPA jefe de auditores y 2 asistentes	
Presupuesto de tiempo por cuenta		

3.5. Ejecución de la auditoría

La ejecución de la auditoría es el trabajo de campo a efectuar posteriormente después de haber efectuado la estrategia general de auditoría junto con el plan de auditoría. En el desarrollo de la auditoría, el auditor efectuará las siguientes pruebas, para tener certeza que las operaciones y transacciones no tienen ningún error y por consiguiente que los estados financieros presenten fielmente la operación.

Para la ejecución de la auditoría es necesario utilizar las siguientes Normas Internacionales de Auditoría:

Norma Internacional de Auditoría 230. Documentación de auditoría: esta norma establece los lineamientos y la responsabilidad que tiene el auditor de obtener documentación que muestre la evidencia suficiente y adecuada a una auditoría de estados financieros, de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

Los propósitos de la documentación de auditoría es tener evidencia que la auditoría se planificó y se ejecutó de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría, asimismo evidencia las conclusiones que el auditor ha llegado en el desarrollo de la auditoría para emitir una opinión de acuerdo a los objetivos establecidos al inicio de la auditoría.

Entre los requerimientos de la norma para la preparación de la documentación de auditoría es: a) toda documentación de auditoría se prepare en forma oportuna, b) que los procedimientos sean aplicables y la evidencia de auditoría sea suficiente y adecuada en función a las circunstancias, y c) compilación de un archivo final de auditoría, después de haber finalizado la auditoría el auditor deberá reunir en el archivo de auditoría toda la documentación, el cual debe ser conservado en un plazo no inferior a cinco años.

Norma Internacional de Auditoría 500. Evidencia de auditoría: esta norma establece la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener la cantidad y calidad de evidencia que servirán para poder alcanzar conclusiones razonables en las que se tiene que basar al momento de emitir su opinión de los estados financieros de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

La información que se utilizará como evidencia de auditoría debe ser de:

- a) Relevancia: se refiere a la finalidad del procedimiento de auditoría a la cual se somete a comprobar la partida o elemento que se está auditando.
- b) Fiabilidad: se refiere a la documentación que es más confiable para el auditor al momento de estar teniendo evidencia de auditoría. Por ejemplo: las confirmaciones externas son más fiables de las que se puedan generar internamente, los documentos originales es más fiable que la evidencia en fotocopias que le proporcionen al auditor. En este caso se puede mencionar estados de cuenta bancarios obtenidos vía internet para preparar conciliaciones bancarias, estos no son tan fiables como tener los estados de cuenta originales.

3.5.1. Pruebas de auditoría

Prueba “aplicación de procedimientos a algunos o a todos los elementos de una población” (11:44).

Son las pruebas que diseña el auditor para conseguir en la ejecución de auditoría la evidencia suficiente y componente que va a servir para apoyar la opinión técnica sobre la fiabilidad y la imagen fiel con que se presentan los estados financieros.

Las pruebas de auditoría pueden ser de cumplimiento y sustantivas.

Pruebas de controles: son aquellas pruebas que diseña el auditor con el objeto de conseguir evidencia que permita tener una seguridad razonable y no total, de que los controles internos establecidos por la empresa auditada en los que el

auditor quiere confiar a efectos de establecer la naturaleza, extensión y momento de las pruebas sustantivas, están siendo aplicados correctamente y son efectivas.

“Procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones” (11:328). Esto quiere decir que en la auditoría efectuará pruebas para verificar si los procedimientos estipulados en el Manual de Funciones y Procedimientos establecidos por la Administración, debe evaluar si se están cumpliendo.

Ejemplo:

Si dentro del Manual de Funciones y Procedimientos se tiene estipulado que las conciliaciones bancarias deben efectuarse dentro de los primeros cinco (5) días de cada mes y deben estar supervisadas y autorizadas por una persona diferente a la que prepara las conciliaciones bancarias.

Cuando auditoría está efectuando el trabajo de campo verifica si las conciliaciones bancarias se están emitiendo dentro del tiempo estipulado en el Manual de Funciones y Procedimientos; si están supervisadas y autorizadas por otra persona independiente a la que efectúa las conciliaciones bancarias.

Por eso se dicen que son pruebas de cumplimiento, porque se verifica que se estén efectuando los procesos de acuerdo a lo estipulado en el Manual de Funciones y Procedimientos.

Pruebas sustantivas: son pruebas que diseña el auditor con el objeto de conseguir evidencia que permita opinar sobre la integridad, razonabilidad y validez de los datos elaborados por el sistema contable de la empresa auditada de acuerdo a la base contable que estén elaborando los estados financieros. Las pruebas sustantivas dentro de una auditoría de estados financieros comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

Las pruebas sustantivas corresponden a verificar que los documentos o valores de la entidad que se está auditando realmente existan.

Ejemplo:

Área de efectivo y equivalentes al efectivo

Caja general	Q. 10,000.00
Caja chica	Q. 1,000.00
Banrural	Q.135,000.00

Arqueo de caja chica

6	billetes	Q.100.00	Q. 600.00
3	billetes	Q. 50.00	Q. 150.00
4	billetes	Q. 20.00	Q. 80.00
7	billetes	Q. 10.00	Q. 70.00
20	billetes	Q. 5.00	<u>Q. 100.00</u>
Total			Q.1,000.00

Para el ejemplo anterior es necesario verificar que el efectivo de la caja chica exista y para eso es necesario efectuar un arqueo de caja chica.

En las pruebas de detalle: se pueden mencionar tipos de transacciones sobre una partida específica, saldos contables e información a revelar. Los procedimientos analíticos sustantivos en una auditoría son generalmente más convenientes utilizarlos en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo.

Ejemplo:

Dentro de las pruebas de detalle se puede mencionar una integración de un gasto y dentro de la cual se puede revisar un porcentaje y verificar si se tiene la documentación de soporte para respaldar el mismo.

Gasto: energía eléctrica

Fecha	Póliza	Factura	Valor en Q	Ref
31/01/20XX	345	34456	19,879.00	
28/02/20XX	400	34565	19,862.00	
31/03/20XX	519	40000	17,742.00	✓
30/04/20XX	639	46000	19,074.00	
31/05/20XX	756	47000	15,000.00	✓
30/06/20XX	866	47865	7,766.00	✓
31/07/20XX	977	49000	37,464.00	✓
31/08/20XX	1072	49999	15,864.00	✓
30/09/20XX	1172	59733	19,825.00	
31/10/20XX	1300	60000	19,849.00	
30/11/20XX	1502	65789	19,999.00	
31/12/20XX	1862	70000	5,337.00	✓
		Total	217,661.00	

✓ Registro contable verificado con facturas originales y cheques pagados

Pruebas analíticas: consiste en analizar que las cifras contenidas en los estados financieros sean razonables entre los datos financieros, también es necesario la investigación de estudio para verificar que no existan valores relevantes que afecten en el estado financiero.

A continuación se presentan un resumen de pruebas que deben realizarse al momento de trabajar una auditoría de inventarios.

Ejemplo:

Inventario físico

Item	Contabilidad	Costo Q.	Costo total Q.	Inv. Físico	Variación
A	500	45.00	22,500.00	500	0
B	450	33.00	14,850.00	400	-50
C	150	40.00	6,000.00	200	50
D	400	44.00	17,600.00	400	0
E	75	35.00	2,625.00	75	0
F	360	29.00	10,440.00	300	-60

Sirve para realizar un comparativo del inventario físico realizado por auditoría y de los saldos que tiene la empresa.

Prueba de valuación de inventarios

Costo promedio ponderado

Item	Saldo inicial 30-11-20XX		Compras 15-12-20XX		Saldo 15-12-20XX		Costo promedio Q.	Saldo 31-12-20XX	
	Unidades	Costo total Q.	Unidades	Costo total Q.	Unidades	Costo total Q.		Unidades	Costo total Q.
A	45	990.00	35	875.00	80	1,865.00	23.31	50	1,165.63
B	175	4,375.00	55	1,595.00	230	5,970.00	25.96	150	3,893.48
C	134	7,236.00	75	4,350.00	209	11,586.00	55.44	200	11,087.08
D	155	1,705.00	25	375.00	180	2,080.00	11.56	160	1,848.89
E	200	19,800.00	100	10,000.00	300	29,800.00	99.33	300	29,800.00
F	225	22,500.00	90	8,820.00	315	31,320.00	99.43	275	27,342.86

Sirve para determinar si el costo de los productos se encuentra bien valuado de acuerdo al método de valuación optado por la empresa.

Prueba VNR

Item	Cantidad	Costo Q.	Valor de mercado Q.	Gastos futuros Q.	VNR Q.
A	5,000	165.00	185.00	10.00	175.00
B	4,000	160.00	175.00	10.00	165.00
C	1,500	150.00	150.00	10.00	140.00

Sirve para determinar si existe diferencia entre el costo de adquisición con el valor de venta a futuro.

Prueba por obsolescencia

Item	Cantidad	Costo unitario Q.	Total costo teórico Q.
A	50	100.00	5,000.00
B	40	98.00	3,920.00
C	50	400.00	20,000.00
D	45	55.00	2,475.00

Sirve para determinar el valor de la mercadería que se encuentra obsoleta y que ya no puede formar parte del inventario disponible para la venta.

Corte formas de documentos

Documento	Última utilizada 31-12-20XX
Factura serie A	5,000
Factura serie B	10,000
Nota de crédito serie única	44
Salida de mercadería	757
Entrada de mercadería	1975

Sirve para realizar un corte de todos los documentos que tienen relación con el inventario, es de mucha utilidad en los conteos físicos ya que se anota el último documento utilizado previo a realizar un inventario físico.

3.5.2. Muestreo de auditoría –Norma Internacional de Auditoría 530-

La Norma Internacional de Auditoría 530 contempla los lineamientos para el muestreo de auditoría. Para la realización de una auditoría es necesario aplicar técnicas de muestreo de auditoría.

El objetivo de utilizar el muestreo en una auditoría “es proporcionar una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra” (11:486).

El muestreo de auditoría consiste en la aplicación de procedimientos o revisión de partidas existentes en menos del 100% del universo, de tal modo que todas las unidades del muestreo tengan la misma oportunidad de ser seleccionadas por el auditor las cuales van a estar sujetas a revisión con el objeto de proporcionarle al auditor bases razonables para obtener conclusiones sobre la población entera.

“Riesgo de muestreo: riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población” (11:487).

Los principales métodos para selección de muestras son los siguientes:

a) Selección aleatoria

Se obtiene a través de una tabla de números aleatorios, dentro de esta muestra, todas las facturas, cheques y otros documentos. Todos tienen igual oportunidad de ser seleccionados por el auditor no importando el monto de los documentos.

b) Selección sistemática

Consiste en que los elementos de la muestra se obtienen de una manera ordenada a partir del punto de partida el cual lo proporciona la tabla de números aleatorios o puede ser en forma incidental. “Consiste en dividir el número de unidades de muestreo de la población por el tamaño de la muestra para obtener un intervalo de muestreo” (11:501).

Por ejemplo 40, habiendo determinado el punto de partida dentro de los primeros 40, se selecciona a continuación cada cuadragésima unidad del muestreo.

Si se tiene un universo de 1,500 documentos, y se quiere seleccionar documentos con intervalo de 40 unidades y que empiece del correlativo 50, a partir del correlativo 50 se suman el intervalo de 40 unidades y así se van seleccionando las muestras que el auditor tiene que revisar.

c) Muestro por unidad monetaria

Se centra en la selección ponderada del valor esto significa que el enfoque de la auditoría se centra en los elementos o partidas de mayor valor, estas son las que tienen más posibilidades de ser seleccionadas y por consiguiente el tamaño de la muestra puede ser menor.

Ejemplo:

Producto	Cantidad	Costo Q.	Costo Total Q.
A	23	345.00	7,935.00
B	54	123.00	6,642.00
Z	56	847.00	47,432.00
X	200	134.00	26,800.00
C	35	432.00	15,120.00
D	56	456.00	25,536.00
E	34	346.00	11,764.00
H	54	124.00	6,696.00
J	785	753.00	591,105.00
L	345	321.00	110,745.00

En este caso para efectuar el conteo físico se toma en cuenta el producto z), x), d), j) y l) por ser los montos que mayor costo tienen del valor del inventario.

d) Selección incidental

El tipo de muestra consiste en la cual el “auditor selecciona la muestra sin recurrir a una técnica estructurada” (11:501).

El auditor cuando utilice este tipo de muestra debe tener en cuenta, evitar seleccionar elementos de difícil localización, seleccionar o evitar siempre los primeros o los últimos registros de una página. Debe asegurarse de que todos los elementos del universo tengan posibilidad de ser seleccionados.

e) Selección en bloque

“Implica la selección de uno o varios bloques de elementos contiguos de la población” (11:501).

Cuando en una auditoría el auditor esté dispuesto a reducir el riesgo, mayor será el tamaño de la muestra que tiene que efectuar.

3.5.3. Evidencia de auditoría

“Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que se basa su opinión” (11:32).

Durante el desarrollo de la auditoría es necesario tener la cantidad de evidencia, suficiente y competente para respaldar la opinión. Mientras más altos son los

riesgos de control interno de la entidad, es necesario efectuar más pruebas de auditoría.

La evidencia de auditoría son los papeles de trabajo que el auditor ha conseguido durante el desarrollo de la auditoría. Los papeles de trabajo son propiedad del auditor. La documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con las Normas Internacionales de Auditoría.

La suficiencia y propiedad de la evidencia de la auditoría están relacionadas, porque la suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia que el auditor obtiene en el desarrollo de la auditoría. Mientras más altos los riesgos valorados, es probable que se requiera más evidencia de auditoría, mientras más bajos los riesgos valorados son menos la evidencia de auditoría que se requiere.

Fuentes de evidencia de auditoría

Las fuentes para obtener evidencia de auditoría pueden ser internas y externas, pero obtener evidencia de auditoría de terceras personas puede aumentar la seguridad que obtiene el auditor de una evidencia que se genera internamente. Dentro de las fuentes externas se pueden mencionar: confirmaciones de bancos, clientes, proveedores, con los abogados y cualquier otra información que le sirva al auditor para sustentar su opinión.

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría.

Para obtener evidencia de auditoría que sea suficiente y adecuada en una auditoría de estados financieros o de un elemento de los mismos se pueden utilizar los siguientes procedimientos.

a) Inspección

La inspección implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, soporte electrónico o en otro medio, un examen físico de un activo.

Ejemplo:

Un título de crédito que servirá para verificar que el documento exista a nombre de la entidad y que se encuentre operado dentro de los registros contables de la entidad.

b) Observación

La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento, aplicados por otras personas en el desarrollo de las operaciones. Además la observación se aplica para el recuento de existencias de las mercaderías de la entidad.

Ejemplo:

Item	Contabilidad	Conteo físico	Variación
Producto A	5,000	4,900	-100
Producto B	1,000	1,050	50
Producto C	1,500	1,500	0

c) Confirmación externa

Las confirmaciones externas son las que se hacen con terceras personas. Dentro de las confirmaciones externas se pueden mencionar: confirmaciones de bancos, clientes, proveedores, con los abogados y confirmación cuando se tenga mercadería en consignación.

Las confirmaciones pueden adoptar dos formas diferentes

- **Confirmación positiva:** este tipo de confirmación donde se indica que la persona que está confirmando se pronuncie un saldo o incluso señale cuál es su cuantía.
- **Confirmación negativa:** la persona que confirma únicamente debe responder cuando no está de acuerdo con el saldo que se envía.

A continuación se presenta un ejemplo de una confirmación positiva.

Los Campeones S.A.

Guatemala 15 de enero 20XX

Los Fantásticos, S.A.
15 calle 15-15 Zona 15
Ciudad

Estimados señores:

La firma de auditores externos **USAC Y ASOCIADOS, S.C.**, con dirección 22 calle 22-15 zona 14 Edificio Los Amates oficina 503, dirección de correo electrónico usacyusac@uditoresyconsultores.com, FAX (502) 2445-5599; Guatemala, C.A., está llevando a cabo la revisión de nuestros estados financieros al 31 de diciembre de 20XX. Al respecto solicitamos confirmar directamente a ellos, los datos que se detallan a continuación referente a los inventarios en consignación que esta compañía les ha entregado al 31 de diciembre de 20XX:

- 1) Importe de los inventarios en consignación recibidos por ustedes,
- 2) Naturaleza de los inventarios recibidos,
- 3) Detalle de las existencias de los inventarios en consignación,
- 4) Plazo para la venta de los inventarios en consignación,
- 5) Información sobre cualquier compromiso con ustedes,
- 6) Cualquier otra información relacionada con los inventarios en consignación.

Sin otro particular y agradeciendo su valiosa atención nos suscribimos de ustedes.

Muy atentamente,



Pedro García
Gerente Financiero
Los Campeones, S.A.

d) Recálculo

Verificación y confirmación de cálculos aritméticos efectuados por contabilidad. Ejemplo: determinación de impuestos, elaboración de conciliaciones bancarias, pago de comisiones, método de valuación de inventarios, cálculo de depreciaciones.

Prueba cálculo de depreciaciones

Descripción del activo	Costo adquisición Q.	Dep. gasto s/auditoría Q.	Dep. gasto contab. Q.	Variación Q.
Mobiliario y equipo	5,000.00	1,000.00	1,000.00	0.00
Equipo de cómputo	10,000.00	3,333.00	3,333.00	0.00
Maquinaria	50,000.00	10,000.00	10,000.00	0.00
Totales	65,000.00	14,333.00	14,333.00	0.00

e) Reejecución

“Implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad” (11:424-425).

Ejemplo: un recuento físico que se realiza cuando el observar los inventarios volvemos a contar o a medir una determinada partida ya contada por el personal de la entidad.

f) Procedimientos analíticos

“Consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros” (11:425).

Ejemplo:

- Información comparativa de períodos anteriores;
- Entre elementos de información financiera e información financiera no relevante, tal como costos de nómina a un número de empleados.

g) Indagación

Indagación es investigar información acerca de las cifras expresadas en los estados financieros.

3.5.4. Papeles de trabajo

Son los registros a cargo del auditor independiente, sobre los procedimientos efectuados, las pruebas realizadas, la información recabada y las conclusiones que han llegado en el desarrollo de un examen de estados financieros en su conjunto o de un elemento de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría.

La importancia de los papeles de trabajo sirve de evidencia del trabajo que ha realizado el auditor, así como medio de prueba de que se ha realizado el trabajo de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor y deben guardarse por 5 años.

Clasificación:

Por su naturaleza se clasifican en

- Papeles de planificación: plan de auditoría y conocimiento y evaluación de control interno;
- Cédulas centralizadoras;
- Cédulas analíticas;
- Cédulas de deficiencias de control interno;
- Cédulas de ajustes y reclasificaciones;

Contenido de los papeles de trabajo

El contenido de los papeles depende del tipo de prueba que se esté realizando y deben contener como mínimo.

- Nombre de la entidad;
- Fecha de la auditoría;
- Área a revisar;
- Índice;

- Fecha de realización;
- Iniciales de la persona que los realizó así como de la persona que los revisó;
- Marcas de auditoría;
- Conclusión del trabajo (cuando aplique).

Archivo de papeles de trabajo

Debe efectuarse en forma lógica y ordenada de tal manera que con la ayuda de los índices de papeles de trabajo permita localizarlos fácilmente.

Los archivos de papeles de trabajo pueden ser: permanentes y corrientes.

Ejemplo

Empresa: Los Campeones, S.A

Período: Del 01 de enero al 31 de diciembre 20XX

Legajo permanente

No.#	Descripción	Referencia
1	Breve historia de la compañía	APH
2	Escritura de constitución, reformas, estatutos (modificaciones)	APE
3	Estructura organizacional	APO
4	Certificados de constitución	APC
5	Descripción de manuales y procedimientos contables	APM
6	Pólizas de seguros	APS
7	Información sobre contratos	API
8	Patente de Comercio y Sociedad	APP

Legajo corriente

No.#	Descripción	Referencia
1	Informe final	INF
2	Carta de gerencias	C/G
3	Memorándum de planeación	M/P
4	Ajustes y reclasificaciones	A/R
5	Estados financieros	EEFF
6	Efectivo y equivalentes al efectivo	A
7	Cuentas por cobrar	B
8	Inventarios	C
9	Propiedades planta y equipo	D

Revisado por



Edwin Rodriguez
Auditor



Pedro Leal
Asistente

Guatemala 05 de febrero 20XX

Guatemala 10 de febrero 20XX

3.5.5. Hallazgos de auditoría

Los hallazgos en auditoría son todas las deficiencias del control interno y errores en los cálculos aritméticos detectadas durante el desarrollo de la auditoría o sea en el trabajo de campo de acuerdo a las pruebas y procedimientos efectuados por el auditor.

La carta a gerencia es la que contiene los hallazgos de auditoría. “El auditor puede discutir los hallazgos con los responsables del gobierno de la entidad cuando puedan proporcionar evidencia de auditoría adicional” (11:206).

3.6. Consideraciones Especiales-Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero Norma Internacional de Auditoría (NIA 805)

Esta norma es aplicable a las auditorías a un estado financiero o de una cuenta o partida del mismo y por consiguiente cada vez que se efectúe una auditoría especial de este tipo debe de tomarse en cuenta la aplicación de la norma, esta norma también debe interpretarse junto con la Norma Internacional de Auditoría (NIA 200) objetivos globales del auditor independiente.

3.6.1. Alcance de la Norma Internacional de Auditoría (NIA 805)

Toda norma tiene un alcance específico para el cual fue creada, por consiguiente el alcance de esta norma es de aplicación para auditorías que se efectúen a un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero.

Ejemplo:

Caja y bancos, cuentas por cobrar, inventarios, activos corrientes, no corrientes, pasivos corrientes, incluidas las correspondientes notas explicativas.

Los Privados, S.A
Área de inventarios
Al 31 de diciembre 20XX
(Cifras expresadas en Q.)

Descripción	Nota	Monto
Producto terminado	(5)	500,000
Productos en proceso	(6)	145,880
Materia prima	(7)	<u>200,000</u>
Total		<u><u>845,880</u></u>

Las notas que se acompañan son parte integral del rubro de inventarios.

**NOTAS AL COMPONENTE DEL ESTADO FINANCIERO
LOS PRIVADOS, S.A.
Al 31 de diciembre 20XX**

(1) Breve historia de la entidad

La empresa Los Privados, Sociedad Anónima, fue constituida mediante escritura pública número tres (5), de fecha 10 de enero de 2,0XX, en la ciudad de Guatemala, autorizada por la notaria Juana Domínguez, de conformidad con las leyes de la República de Guatemala.

Su actividad principal es la fabricación de productos para el hogar.

(2) Unidad monetaria

La empresa mantiene sus registros contables en (Q.), moneda oficial de la República de Guatemala. Al 31 de diciembre de 20XX, su cotización en relación con el dólar de los Estados Unidos de América (US\$) era de Q.7.65449.

De acuerdo con el Decreto No. 94-2000 “Ley de Libre Negociación de Divisas”, vigente a partir del 1 de mayo de 2001, La Compañía tiene la libre disposición, tenencia, contratación, remesa, transferencia, compra, venta, cobro y pago de y con divisas, libre tendencia y manejo de depósitos y cuentas en monedas extranjera, localmente y en el extranjero.

(3) Bases de presentación

El 20 de diciembre de 2007, se publicó en el diario oficial la resolución del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, en la cual se adoptan como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio Decreto 2-70 y como marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera. La vigencia de esta resolución tiene un efecto optativo para el período que inicie el 1 de enero de 2008 y obligatoriamente a partir de enero de 2009.

Como resultado de las publicaciones anteriores, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (IGCPA) resolvió derogar las resoluciones emitidas de fecha 4 de junio de 2001 y 16 de julio de 2002, a través de las cuales se adoptaron las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC, como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala.

La empresa adoptó la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES). Desde el inicio de operaciones, de manera íntegra y sin reservas.

(4) Principales políticas contables

La empresa Los Privados, S.A., registran y presentan su información financiera siguiendo políticas contables que están de acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), la cual se aplicó de manera íntegra y sin reservas.

La administración considera que en los casos en que se ha hecho uso de su propio juicio para el desarrollo de políticas contables, estas se apegan al fin que persiguen la Norma Internacional de Información Financiera, con respecto a cómo se debe suministrar y presentar la información financiera.

a) Reconocimiento de ingresos y gastos

El reconocimiento de ingresos y gastos, es de acuerdo con el método de lo devengado el cual requiere que los ingresos sean reconocidos en cuanto se tenga el derecho establecido y los gastos cuando se contrae la obligación.

b) Transacciones en moneda extranjera

Las transacciones en moneda extranjera se registran en moneda nacional de la República de Guatemala, al tipo de cambio vigente al momento de la operación. Los saldos de activos y pasivos monetarios en moneda extranjera son re-expresados en moneda nacional al final de cada mes, de acuerdo con el tipo de

cambio del sistema bancario y el efecto correspondiente es incluido como parte de los resultados del período corriente.

c) Inventarios

Los inventarios de producto terminado, materias primas y productos en proceso están valuados al costo promedio ponderado.

(5) Inventario producto terminado

El saldo de la cuenta de inventarios al 31 de diciembre del 20XX, se integra a continuación:

Descripción	Año 20XX
Item 1	10,000
Item 2	75,000
Item 4	50,900
Item 5	25,000
Item 6	45,000
Item 7	1,499
Item 8	125,000
Item 9	167,601
Total	<u>500,000</u>

(6) Producto en proceso

El saldo de la cuenta de inventarios en proceso al 31 de diciembre del 20XX, se integra a continuación:

Descripción	Año 20XX
Item 1	10,000
Item 2	59,980
Item 3	50,900
Item 4	25,000
Total	<u>145,880</u>

(7) Materia prima

El saldo de la cuenta de materia prima al 31 de diciembre del 20XX, se integra a continuación:

Descripción	Año 20XX
Item 1	45,000
Item 2	74,408
Item 3	50,992
Item 4	19,712
Item 5	9,888
Total	<u>200,000</u>

3.6.2. Objetivo de la Norma Internacional de Auditoría (NIA 805)

El objetivo de la Norma es tratar adecuadamente las consideraciones especiales que son relevantes al efectuar una auditoría de un elemento del estado financiero, las observaciones principales que debe tomar en cuenta son las siguientes.

- "a) La aceptación del cargo;
- b) La planificación y la ejecución de dicho encargo;
- c) La formación de una opinión y el informe sobre el estado financiero o sobre el elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero" (11:861).

3.6.3. Definiciones de la Norma Internacional de Auditoría (NIA 805)

La norma tiene las siguientes definiciones

- a)** Elemento de un estado financiero, significa un "elemento, cuenta o partida de un estado financiero" (11:861). Ejemplo: caja y bancos, cuentas por cobrar e inventarios. Para el trabajo a desarrollar será el elemento del estado financiero el rubro de inventarios;
- b)** "Normas Internacionales de Información Financiera se refieren a las Normas Internacionales de Información Financiera, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad" (11:861);

- c) Un estado financiero o un elemento específico de un estado financiero incluye también las notas explicativas, dentro de las notas explicativas incluyen un resumen de las políticas contables significativas para el estado financiero o para el elemento y otra información relevante, que les sea muy útil para los usuarios. Un estado financiero puede ser el estado de situación financiera, estado de resultados, flujos de efectivo y estado de cambios al patrimonio, estos pueden ser auditados por separado.

3.6.4. Consideraciones para la aceptación del encargo

Las razones que el auditor debe tomar en cuenta para aceptar un trabajo de auditoría especial de un solo estado financiero o de un elemento específico del estado financiero.

Los elementos que debe tener en consideración antes de aceptar el cargo son:

a) Aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)

Esto quiere decir que el auditor debe tener en cuenta que si al efectuar la auditoría va a cumplir con todas las NIA como lo indica la Norma Internacional de Auditoría 200, la NIA 805 indica que cuando el auditor no haya sido nombrado para auditar el juego completo de los estados financieros y únicamente a un solo estado financiero o de un elemento específico del estado financiero porque el auditor no tiene la evidencia de la auditoría general de los registros contables, no tiene el mismo conocimiento de la entidad y de su ambiente el auditor puede necesitar más evidencia adicional para garantizar la evidencia de la auditoría obtenida en los registros contables.

b) Determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera

“La NIA 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera que ha sido aplicado en la preparación de los estados financieros” (11:862).

Acuerdo de los términos del encargado de auditoría NIA 210 “trata de las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargado de

auditoría con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad” (11:88).

El auditor debe evaluar el marco de información financiera para efectuar la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico del estado financiero para verificar si la información a revelar es adecuada.

Esto quiere decir que el auditor debe evaluar si el marco de referencia que está utilizando la empresa para preparar el estado financiero sean aplicable para tener una adecuada presentación de las cifras y que proporcione información adecuada a revelar dentro del elemento del estado que se está auditando, porque de lo contrario debe abstenerse a realizar el trabajo.

c) Forma de la opinión

La forma de que el auditor exprese la opinión dependerá del marco de información financiera que fue preparado un solo estado financiero o del elemento específico del mismo, este puede ser de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera o una legislación aplicable.

Cuando el auditor exprese una opinión puede ser una cuestión de juicio profesional utilizando cualquiera de dos siguientes frases “presenta fielmente, en todos los aspectos materiales”, o “expresa la imagen fiel”.

Ejemplo:

Opinión

En mi opinión la integración de inventarios de la empresa Los Fulanitos, S.A., al 31 de diciembre del 20X1, se expresa fielmente respecto de todo lo importante de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera, Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

3.6.5. Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

Cuando se efectúe la “auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero junto con la auditoría del conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor puede utilizar para la auditoría del estado financiero o del elemento, la evidencia de auditoría obtenida en la auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad” (11:868).

No obstante, la Norma Internacional de Auditoría (NIA), solicita que el auditor planifique y elabore la auditoría del estado financiero para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para basar la opinión del estado financiero o sobre el elemento del mismo que se está auditando.

Cuando se efectúa una auditoría de un solo elemento del estado financiero en principio son de aplicación las Normas Internacionales de Auditoría 240, 550 y 570.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240, trata de las responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, la norma establece los objetivos que tiene el auditor al efectuar una auditoría de estados financieros, dentro de los objetivos de la norma se pueden mencionar que el auditor debe identificar y evaluar los errores de importancia relativa de los estados financieros a fraudes; obtener suficiente evidencia de auditoría respecto a los riesgos evaluados de errores de importancia relativa debido a fraudes; y responder de manera apropiada a los fraudes o sospechas de fraudes durante el desarrollo de la auditoría.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 550, partes vinculadas; porque puede haber saldos o transacciones del elemento financiero que puedan estar afectos a las partes vinculadas respecto a fraude o error. La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 570, empresa en funcionamiento; se debe tomar en cuenta porque los estados financieros se elaboran bajo el supuesto de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Norma Internacional de Auditoría, esta norma expone de las responsabilidades globales que el auditor tiene al momento de realizar una auditoría de estados financieros.

Por eso estas tres normas son de aplicación de una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento del mismo, eso no quiere decir que para efectuarla solo debe de aplicar estas normas para este tipo de auditoría especial. El auditor tiene la responsabilidad cuando efectúe la auditoría de verificar si la empresa estuvo en funcionamiento por el período de un año.

3.6.6. Consideraciones relativas a la información de la opinión y a los informes

El auditor para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero o sobre un elemento en específico de un estado financiero debe tener en cuenta lo que dice la NIA 700, el cual requiere que el auditor evalúe si los estados financieros proporcionan la información adecuada para los usuarios a quienes va destinado el informe. Lo mismo debe aplicar cuando sea una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico del estado financiero, debe evaluar que la información contenida en el elemento junto a las notas explicativas revelen la información adecuada a los usuarios al que va dirigido el informe.

Cuando el auditor acepte un trabajo de auditoría para un solo elemento del estado financiero y al mismo tiempo también haya sido nombrado para auditar el conjunto completo de los estados financieros, el auditor debe emitir una opinión por separado al estado financiero completo y por el elemento del estado financiero por el cual ha sido contratado.

Cuando la opinión del auditor sea modificada sobre el conjunto completo del estado financiero, y el párrafo de énfasis o el párrafo sobre otras cuestiones no

estén relacionados con el elemento del estado financiero por la cual fue nombrado el auditor, puede considerar adecuadamente si es información relevante para los usuarios incluir en el informe del elemento del estado financiero un párrafo sobre otras cuestiones.

3.7. Informe de auditoría independiente

Es un documento elaborado por un contador público y auditor independiente en donde expresa si los estados financieros presentan fielmente la situación financiera de la entidad.

Elementos básicos que debe contener el informe de auditoría según las Normas Internacionales de Auditoría son:

a) Título:

El informe de auditoría deberá tener un título que indique claramente que es el informe de un auditor independiente.

b) Destinatario:

El informe de auditoría deberá estar dirigido según lo requieran las circunstancias del trabajo. Ejemplo: a los Accionistas

c) Apartado introductorio:

- "1) Identificará a la entidad cuyos estados financieros hayan sido auditados;
- 2) Manifestará que los estados financieros han sido auditados;
- 3) Identificará el título de cada estado incluido en los estados financieros;
- 4) Remitirá al resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa; y
- 5) Especificará la fecha o período que cubre cada uno de los estados financieros incluidos en los estados financieros" (11:715).

- d) Responsabilidad de la dirección en relación de los estados financieros:**
En esta parte se describe que la dirección es la responsable de la preparación de los estados financieros de acuerdo al marco de referencia de preparación de los mismos o de acuerdo a una jurisdicción del país.
En el informe de auditoría incluirá una sección titulada Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros.
- e) Responsabilidad del auditor:**
En esta sección se indica la responsabilidad que tiene el auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la auditoría. El informe de auditoría también explicará que dichas normas exigen que el auditor cumpla los requerimientos de ética así como planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.
- f) Opinión del auditor:**
El informe de auditoría incluirá una sección titulada opinión, en esta sección del auditor expresa si los estados financieros presentan la imagen fiel de acuerdo al marco de información financiera aplicable para los mismos.
- g) Firma del auditor:**
El informe de auditoría debe de estar firmado por un auditor independiente.
- h) Fecha de informe de auditoría:**
La fecha no será anterior a la fecha que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que le sirve para basar su opinión.
- i) Dirección del auditor:**
El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

Ejemplo de informe de auditoría

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

A Asamblea de Accionistas Impresos Deportivos, S.A.

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la empresa **Impresos Deportivos, S.A.**, que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20XX, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la

valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros expresan la imagen fiel, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la empresa **Impresos Deportivos, S.A.** al 31 de diciembre de 20XX, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.



Lic. Manuel Sagastume
Colegiado CPA- 333281

Guatemala, 12 de enero de 20XX

21 calle 7-15 zona 27

3.8 Tipos de opinión de auditoría

Los tipos de opinión pueden variar de acuerdo a la evidencia de la auditoría obtenida en el desarrollo de la auditoría en el trabajo de campo. A continuación se describen los tipos de opinión que existen al momento de emitir un informe de auditoría.

A. Opinión no modificada

“Opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable” (11:710).

Cuando se dice a estados financieros se refiere al conjunto de estados financieros con fines generales y sus respectivas notas explicativas.

Para emitir una opinión no modificada el auditor debe tener en consideración lo que indica la Norma Internacional de Auditoría 700. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

B. Opinión modificada

El auditor emite una opinión modificada cuando la evidencia de la auditoría obtenida muestra que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material.

El auditor para emitir una opinión modificada debe tener en consideración lo que indica la Norma Internacional de Auditoría 705. Opinión modificada en el informe emitido por el auditor independiente.

La incorrección material corresponde a la diferencia, clasificación, presentación o información revelada respecto a una partida dentro de los estados financieros. Las incorrecciones en los estados financieros pueden ser por errores o fraudes.

Cuando el auditor manifiesta sobre la presentación de la imagen fiel de los estados financieros debe tener en cuenta que se hayan efectuado los ajustes necesarios en las cantidades, clasificaciones, la presentación o que revelación de

información para que los estados financieros expresen la imagen fiel en todos los aspectos materiales la situación financiera de la empresa.

El siguiente cuadro ilustra el modo en que el juicio del auditor sobre la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada que afectan el tipo de opinión al momento de emitir el informe de auditoría.

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (o adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación de opinión (o abstención)

Los tipos de opinión no modificada pueden ser: opinión con salvedades, opinión desfavorable (o adversa) y denegación (abstención) de opinión.

▪ **Opinión con salvedades**

El auditor expresará una opinión con salvedades cuando obtenida la evidencia suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones son materiales pero no generalizadas dentro de los estados financieros.

Cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos podrían ser materiales pero no generalizados en los estados financieros.

El fundamento para dar una opinión con salvedades debe de ir antes del párrafo de opinión.

Ejemplo de informe de auditoría

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

A Asamblea de Accionistas
Impresos Deportivos, S.A.

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la Empresa **Impresos Deportivos, S.A.**, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre del 20XX, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Las existencias de la sociedad se reflejan en el balance de la situación por un millón cuatrocientos cincuenta mil quetzales con 00/100 (Q.1,450,000.00). La dirección no ha registrado las existencias de los importes correspondientes a su costo o valor neto de la realización sino que reflejan únicamente el costo, lo que supone un incumplimiento de la Norma Internacional de Información Financiera.

Si la empresa hubiera valorado las existencias efectuando el valor neto realizable, el resultado del período hubiera disminuido a dos millones quinientos mil quetzales con 00/100 (Q. 2,500,000.00); y no como lo expresa el estado de resultados por el período terminado, en dos millones setecientos cincuenta mil quetzales con 00/100 (Q. 2,750,000.00).

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades” los estados financieros presentan fielmente, la situación financiera de la empresa **Impresos Deportivos, S.A.** al 31 de diciembre de 20XX, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.



Lic. Manuel Sagastume
Colegiado CPA- 333281

Guatemala, 12 de enero de 20XX

21 calle 7-15 zona 27

▪ **Opinión desfavorable (o adversa)**

El auditor expresará una opinión desfavorable o adversa cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones son materiales y generalizadas en los estados financieros.

Ejemplo:

Se presenta un caso donde la administración no acepta los ajustes

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

A Asamblea de Accionistas

Impresos Deportivos, S.A.

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la Empresa **Impresos Deportivos, S.A.**, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre del 20XX, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría desfavorable.

Fundamento de la opinión desfavorable

La administración no aceptó los ajustes y reclasificaciones propuestos por auditoría, de haberlos aceptado los activos hubieran disminuido en cinco millones setecientos cincuenta mil con 00/100 (Q.5,750,000.00), los pasivos se hubieran incrementado en cuatro millones setecientos cincuenta mil quetzales con 00/100 (Q.4,750,000.00) y el resultado del ejercicio se hubiera disminuido en un millón de quetzales con 00/100 (Q.1,000,000.00)

Opinión desfavorable

En nuestra opinión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión desfavorable” los estados financieros no presentan fielmente, la situación financiera de la empresa **Impresos Deportivos, S.A.** al 31 de diciembre de 20XX, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.



Lic. Manuel Sagastume
Colegiado CPA- 333281

Guatemala, 12 de enero de 20XX

21 calle 7-15 zona 27

▪ **Denegación (abstención) de opinión**

El auditor se abstendrá a opinar cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que pueda basar su opinión y que concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera pueden ser materiales y de importancia relativa en los estados financieros.

El informe de denegación varía de acuerdo a los informes anteriores, por tal razón se ejemplifica el informe completo.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

A Asamblea de Accionistas

Impresos Deportivos, S.A.

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la Empresa **Impresos Deportivos, S.A.**, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre del 20XX, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Sin embargo, debido a los hechos descritos en el párrafo de “Fundamento de la denegación de opinión” no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.

Fundamento de la denegación de opinión

Fuimos nombrados auditores de la empresa con posterioridad al 31 de diciembre de 20XX y por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante

procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en el estado de situación financiera, por tres millones cuatrocientos mil quetzales con 00/100 (Q.3,400,000.00) y cuatro millones de quetzales con 00/100 (Q.4,000,000.00), respectivamente. Asimismo, la implementación en agosto de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas por cobrar ocasionó diversos errores en dichos saldos. En fecha de nuestro informe de auditoría, la dirección aún estaba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas por cobrar incluidas en el balance de situación por un monto total de cinco millones de quetzales con 00/100 (Q.5,000,000.00) al 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estos hechos, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas por cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes del estado de resultados, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

Denegación de opinión

Debido a la significatividad de los hechos descritos en el párrafo de “Fundamento de la denegación de opinión” no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos.



Lic. Manuel Sagastume
Colegiado CPA- 333281

Guatemala, 12 de enero de 20XX

21 calle 7-15 zona 27

CAPÍTULO IV
AUDITORÍA DE INVENTARIOS EN UNA COOPERATIVA DE CONSUMO QUE
COMERCIALIZA PRODUCTOS PARA GANADO PORCINO
(CASO PRÁCTICO)

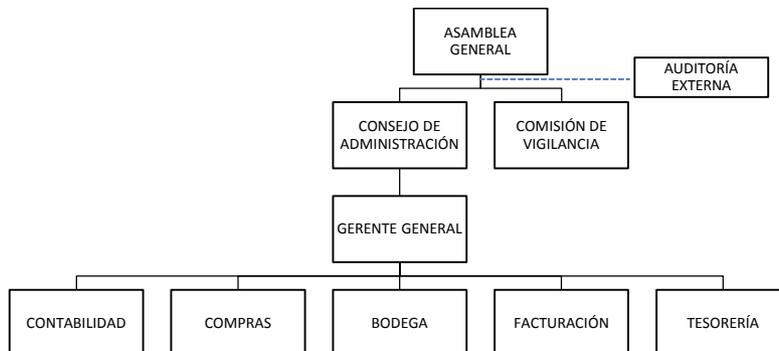
4.1 Antecedentes de la Cooperativa

La Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, Responsabilidad Limitada (COOCP), fue constituida mediante escritura pública número tres (3), de fecha 10 de enero de 2007, en la ciudad de Guatemala, autorizada por la notaria Juana Marroquín Ramírez, de conformidad con las leyes de la República de Guatemala.

Su actividad principal es la comercialización de productos para ganado porcino. Sus estatutos fueron autorizados, por el Instituto Nacional de Cooperativas (INACOP), en Resolución número 98-201-CD del 27 de junio del 2007, contenida en el punto séptimo, inciso b) del Acta número 27-2007.

Según Registro Tributario Unificado (RTU), inició operaciones el 01 de septiembre de 2007. Se encuentra exenta de los impuestos siempre y cuando las operaciones se encuentran relacionadas con sus asociados o entre cooperativas. Su domicilio comercial se encuentra ubicado en 25 avenida 8-99 zona 15, en el Municipio de Villa Nueva, Departamento de Guatemala.

Organigrama de la Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, Responsabilidad Limitada.



Balance de situación de la Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos,
Responsabilidad Limitada al 31 de diciembre 2015.

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.
Estado de situación financiera
Al 31 de diciembre 2015
(Cifras expresadas en Q.)

Activos

Activos no corrientes

Propiedades planta y equipo	1,495,080.44
Total activos no corrientes	<u>1,495,080.44</u>

Activos corrientes

Efectivo y equivalentes al efectivo	1,050,999.00
Cuentas por cobrar	1,875,349.90
Inventarios	1,971,538.87
Otros activos	350,000.00
Total activos corrientes	<u>5,247,887.77</u>

Total de activos

6,742,968.21

Pasivos

Pasivos corrientes

Proveedores locales	440,752.35
Proveedores del exterior	773,369.76
Otras cuentas por pagar	150,885.65
Impuestos por pagar	45,013.00
Documentos por pagar	65,284.00
Préstamos bancarios	225,000.00
Prestaciones laborales	56,365.00
Total pasivos corrientes	<u>1,756,669.76</u>

Pasivos no corrientes

Documentos por pagar	943,353.76
Total pasivos no corrientes	<u>943,353.76</u>
Total pasivos	<u>2,700,023.52</u>

Patrimonio

Aportaciones	750,000.00
Excedentes de ingresos	1,478,097.51
Reservas estatutarias	150,000.00
Excedente del período	1,664,847.18
Total patrimonio	<u>4,042,944.69</u>
Total pasivos y patrimonio	<u><u>6,742,968.21</u></u>

Estado de resultados de la Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, Responsabilidad Limitada al 31 de diciembre 2015.

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.
Estado de resultados
Al 31 de diciembre 2015
(Cifras expresadas en Q.)

Ingresos de actividades ordinarias		23,765,539.45
Inventario inicial	2,125,000.00	
(+) compras	17,696,246.14	
(-) Inventario final	<u>1,846,538.87</u>	
Costo de ventas		<u>(17,974,707.27)</u>
Ganancia bruta		5,790,832.18
Gastos de operación		
Gastos de venta		(986,321.00)
Gastos de administración		<u>(2,989,990.00)</u>
Ganancia en operación		1,814,521.18
Otros gastos y productos financieros		
Gastos financieros		<u>(149,674.00)</u>
Excedente del período		<u><u>1,664,847.18</u></u>

4.2. Carta de solicitud de servicios



Guatemala, 04 de enero de 2016

Señores:

Sánchez, Toribio & Asociados, S.C.

21 calle 15-15 zona 15

Guatemala, Guatemala

Estimados señores:

Es un gusto saludarlos, por este medio le manifestamos hemos obtenido información sobre la reputación profesional de su distinguida firma, por tal motivo nos dirigimos a ustedes con la finalidad que nos presenten la propuesta de servicios de auditoría del rubro de inventarios de la Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L. (COOCP), para el período del 01 enero al 31 de diciembre del año 2015.

Atentamente,

Federico Monterroso

Gerente General

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos R.L. COOCP.

4.3. Propuesta de servicios de auditoría

Guatemala, 06 de enero de 2016

Licenciado
Federico Monterroso
Gerente General
Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L. (COOCP)
Villa Nueva, Ciudad

Estimado Licenciado Monterroso:

Hemos elaborado nuestra propuesta de los servicios que como firma podemos proporcionarles y, además, para comunicarles nuestro firme deseo de brindarles un servicio de calidad y con valor agregado.

Existe un fuerte compromiso por parte de cada miembro de nuestro equipo para proveer a Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L. (COOCP) de los servicios que ustedes esperan y desean. Nuestros profesionales están reconocidos dentro de la comunidad guatemalteca por su demostrada experiencia, en cada uno de los campos de su especialización.

Por otra parte, comprendemos que los servicios profesionales de todo tipo son un costo importante para la empresa que usted dirige, en tal sentido, deseamos reiterarle nuestro interés de ayudarle a alcanzar sus objetivos de rentabilidad y crecimiento. Una de las formas de hacerlo es proporcionarles un servicio efectivo a un costo razonable.

Una vez más, permítanos expresarle nuestro sincero agradecimiento por la oportunidad que nos brinda para presentarle nuestra propuesta de servicios. Estamos a su completa disposición de proveerle cualquier información adicional que estime favorable.

Oferta técnica

a) Objetivo

Nuestro trabajo está dirigido a la revisión del rubro de inventarios de la Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L. para poder expresar una opinión sobre el rubro de inventarios si presentan fielmente la información dentro del estado financiero. Nuestros servicios tendrán un enfoque integrado y serán diseñados de acuerdo a los factores de riesgo y éxito de la cooperativa.

b) Alcance

Nuestro trabajo abarcará el período correspondiente del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015.

Nuestro examen se efectuará de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por el IAASB (Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento), y en consecuencia, incluirá todas las pruebas que le sean aplicables. Dichas pruebas son de carácter selectivo y no necesariamente servirán para detectar todas las irregularidades que pudieran existir en la cooperativa, sin embargo, tendríamos en mente esa posibilidad, que de presentarse las haríamos de su conocimiento inmediatamente. Nuestra opinión con respecto al rubro de inventarios, se emitirá con plena independencia de la cooperativa y será el resultado de la aplicación de las normas de auditoría antes mencionadas.

c) Metodología

La metodología a usar contempla las siguientes actividades:

- **Planificación de la auditoría**
Es diseñar la estrategia y planificación de la auditoría y vincular nuestro entendimiento de las operaciones de la cooperativa, con la concentración del trabajo de auditoría.
- **Conocimiento de la cooperativa**
Se deberá obtener un amplio conocimiento general de las actividades de la cooperativa, este es un elemento importante en la planificación del trabajo, ya que nos permitirá determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestro trabajo, e identificar recomendaciones importantes,

oportunas y constructivas a la cooperativa, para el desarrollo de sus actividades.

- **Entendimiento del entorno de control**

El entorno del control refleja la actitud general, el conocimiento y las acciones, en relación con la importancia del control y su énfasis en la ejecución de sus actividades.

- **Entendimiento del sistema contable y controles**

Efectuaríamos una operación del sistema contable automatizado, con el objetivo de comprobar si la información que genera el sistema es oportuna, confiable, veraz y si está debidamente resguardada y cumple con los parámetros de control que eviten pérdidas de información.

- **Aplicaciones de procedimientos analíticos**

Aplicaríamos ciertos procedimientos analíticos al rubro de inventarios de la cooperativa con el propósito de identificar variantes inusuales e inapropiadas o en las que a nuestro juicio pudieran surgir problemas que puedan afectar nuestra conclusión de auditoría.

- **Evaluación del riesgo del entorno y de control**

Una vez conocido el entorno del control, los sistemas contables y procedimientos de control, evaluaríamos el riesgo de las aseveraciones relevantes y críticas. Con base a dicha evaluación, determinaríamos el riesgo de detección que asumiríamos.

- **Ejecución del trabajo de campo**

Los objetivos principales de esta fase serán la ejecución de los procedimientos de auditoría que consideramos necesarios para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre el rubro del inventario y si presentan fielmente la situación financiera de la cooperativa.

d) Tiempo de ejecución

El trabajo de campo se realizará en el período comprendido del 18 de enero al 05 de febrero de 2016.

e) Personal asignado

El equipo de trabajo estará integrado de la siguiente forma: 1 auditor junior, un auditor sénior y un socio de la firma.

f) Informes a presentar

Como resultado de nuestro trabajo emitiremos los siguientes informes:

- Informe de auditoría independiente del rubro de inventarios a Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L. por el año terminado al 31 de diciembre de 2015, valorados en moneda nacional, en idioma español, más dos copias.
- Informe de control interno, en original y una copia, donde se informará de los hallazgos encontrados en la auditoría.

g) Requerimientos mínimos

Para nuestro trabajo solicitamos la siguiente documentación:

- Escritura de constitución de la cooperativa;
- Estados financieros al 31 de diciembre de 2015;
- Partida de apertura del período 2015;
- Manuales de políticas de la cooperativa;
- Manuales contables de la empresa;
- Programas de auditoría interna;
- Facturas emitidas del 01 de enero al 31 de diciembre 2015;
- Notas de débito y crédito emitidas del 01 de enero al 31 de diciembre 2015;
- Libro diario mayor general;
- Integración de inventarios al 31 de diciembre 2014 y al 31 de diciembre 2015;
- Prorratesos de pólizas de importación del 01 de enero al 31 de diciembre 2015;
- Facturas de compras comprendidas del 01 de enero al 31 de diciembre 2015;
- Listado actualizado de precios de venta;
- Cualquier otro documento que sea necesario derivado del trabajo de campo.

Oferta económica:

a) Honorarios

Nuestra filosofía es brindar servicios profesionales de la más alta calidad. Nuestros clientes esperan que desarrollemos el trabajo en forma eficiente y

efectiva. El valor de los servicios se fija con base en el tiempo invertido por nuestro personal. Conforme a lo anterior hemos estimado el valor de nuestros honorarios para la revisión del rubro de inventarios de la Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L, por el año terminado al 31 de diciembre de 2015 en Q. 35,000.00.

b) Forma de pago

La forma de pago será de la siguiente manera: un 50% como anticipo del trabajo realizado, y el 50% restante el día de la entrega de los informes finales.

c) Otros gastos

Se facturará en forma adicional todos aquellos gastos en que podamos incurrir por su cuenta, tales como: gastos de transporte para la búsqueda y envío de documentos, diligencias, llamadas telefónicas no locales, encomiendas, fotocopias y otros.

d) Aceptación

Agradeceremos se sirvan notificarnos por escrito su aceptación de la presente propuesta de servicios a su pronta conveniencia, para iniciar la planificación de nuestra intervención.

Nuevamente agradecemos la oportunidad que nos brinda de presentar nuestra propuesta de servicios profesionales. Cualquier informaron adicional con mucho gusto le atenderemos.



Lic. Deonísio González
Contador Público y Auditor
Colegiado No. CPA 11799

4.4. Aceptación de trabajo de auditoría

Villa Nueva, 11 de enero de 2016



Señores:
Sánchez, Toribio & Asociados, S.C.
Atte. Lic. Deoniso González
Ciudad

Estimado Lic. González

Es un gusto saludarle y deseando que se encuentre muy bien en sus labores, por medio de la presente se le informa que de acuerdo a la propuesta de servicios profesionales presentado por ustedes, les comunico que han sido los indicados para realizar el trabajo de auditoría del rubro de inventarios por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre del 2015, por lo consiguiente pueden iniciar con el trabajo de campo según las fechas indicadas por ustedes.

Quedo a la entera disposición para cualquier información adicional que se requiera en el transcurso del trabajo de la auditoría.

Atentamente,

Federico Monterroso
Gerente General
Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos R.L. COOCP.

4.5. Planificación de la auditoría

La planificación consiste en la programación del trabajo a realizar en el transcurso de la auditoría para llevar a cabo un buen trabajo, aplicando las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)

Empresa: Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.

Matriz planificación de auditoría

I. ACTIVIDADES PRELIMINARES	SITUACIÓN DE LA EMPRESA	EFEECTO AUDITORÍA Y EN EL INFORME
1. Continuidad de relación con el cliente	No hay ningún problema para continuar la relación con el cliente Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.	Ninguno
2. Etica incluyendo la independencia	Ningún miembro del equipo de trabajo tiene intereses con el cliente Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.	Ninguno
3. Objetivo del trabajo	Opinar si el rubro de inventarios expresa fielmente las cifras	Análisis de la opinión al concluir el trabajo de auditoría
II. ESTRATEGÍA GENERAL		
1. Marco de referencia	NIIF para las PYMES	Analizar el cumplimiento de la normativa
2. Cambios importantes en el marco de referencia	No aplica	Ninguno
3. Localización de componentes	La cooperativa no cuenta con sucursales	Ninguno
4. Relaciones de controlora y subsidiarias	No aplica	Ninguno
5. Utilización de otros auditores	No es necesario	Ninguno
6. Moneda de reporte y necesidad de conversión	Estados financieros en quetzales, no es necesario conversión	Ninguno
7. Uso de auditores internos	No aplica	Ninguno
8. Uso de especialistas	No aplica	Ninguno
9. Organización de servicio	No aplica	Ninguno
10. Uso de tecnología en auditoría	Software de auditoría	Ninguno
11. Fechas de informes	Última fecha 22 de febrero 2016	Cumplimiento de la fecha
12. Efectividad del control interno	Controles adecuados	Evaluación del control interno
13. Volumen de transacciones	Cheques 500, facturas 1,000, notas de débito 50, notas de crédito 200, facturas de compras 500, pólizas de importación 5	Pruebas de detalle
14. Desarrollos recientes específicos de la cooperativa, en información financiera y otros	No aplica	Ninguno
15. Comunicación del auditor precedente	Primera auditoría	Ninguno
16. Identificación preliminar de componentes de importancia relativa y saldos de cuenta	Mercaderías disponible para la venta Q. 1,846,538.87 94%	
	Mercadería en tránsito Q. 125,000.00 6%	
III. PLAN DE AUDITORÍA		
Ver matriz de plan de auditoría y programas de auditoría		
IV. ASIGNACIÓN DE PERSONAL Y ESTIMADOS DE ESTIMADO		
Staf asignado	CPA jefe de auditores y un asistente	Papeles de trabajo
Presupuesto de tiempo por cuenta		

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.

Memorándum de planificación

Auditoría de inventarios

Al 31 de diciembre 2015

INFORMACIÓN GENERAL

1. Obtener información necesaria sobre la Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, Responsabilidad Limitada; para llevar a cabo el análisis del rubro de inventarios reflejado en el estado de situación financiera al 31 de diciembre 2015.
2. Documentar toda la información en los papeles de trabajo que van a servir de evidencia suficiente y adecuada para sustentar el informe final de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría.

Objetivos

1. Generales
 - Emitir una opinión sobre sí las cifras expresadas en el rubro del inventario, en el estado de situación financiera presenta razonablemente, la situación financiera de la Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, Responsabilidad Limitada al 31 de diciembre 2015;
 - Evaluar los controles internos establecidos por la Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, Responsabilidad Limitada, como base para determinar el nivel de confianza a depositar en el mismo para fijar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría;
 - Formular las recomendaciones necesarias para mejorar los controles internos de la Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, Responsabilidad Limitada y otros aspectos que coadyuven a la obtención de una mayor eficiencia en la gestión y administración de los recursos financieros de la empresa del rubro de inventarios.
2. Específicos
 - Elaborar y conformar el compendio de papeles de trabajo requeridos para la presentación del informe de auditoría correspondiente;

- Verificar los documentos que acreditan la legítima propiedad de los inventarios a nombre de la cooperativa;
- Analizar el manejo y comportamiento del inventario objeto del examen en este caso práctico;
- Asegurarse que las cifras que se muestran como inventarios, están efectivamente representadas por materiales, mercaderías, suministros que existan físicamente;
- Que los inventarios estén aritméticamente correctos;
- Verificar el control interno en el rubro de inventarios;
- Verificar el método de valuación de inventarios, sus efectos financieros y fiscales.

Enfoque del examen

1. **Alcance del examen:** el propósito del examen es emitir una opinión sobre el rubro inventarios indicado en el estado de situación financiera al 31 de diciembre del 2015 proporcionado por la cooperativa, para este examen se tomará como base la Norma Internacional de Auditoría y la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).
2. **Evaluación del control interno:** esta evaluación se aplicará a los diferentes elementos de control interno existentes: organización procedimientos, personal y supervisión, los cuales son importantes y necesarios para lograr la aplicación de un buen sistema de control interno.
3. **Evaluación de los riesgos**
 - a. Seguimiento de inventarios en mal estado y de lento movimiento;
 - b. Organización y procedimientos aplicados por las personas encargadas de la bodega y la operatoria contable;
 - c. Funciones del encargado de bodega en el movimiento de los productos de entradas y salidas;
 - d. Evaluar los prorrateos de las importaciones;
 - e. Evaluar la correcta valuación de inventarios.
4. **Requisición de información:** de acuerdo a lo pactado, el cliente proporcionará la información plasmada en el requerimiento No. 1 y un requerimiento específico del área de inventarios, conforme lo siguiente:
 - a) Lista de los principales proveedores del exterior y locales y su relación de ventas en el año;

- b) Listado de precios de venta y políticas establecidas;
 - c) Listado de costos unitarios al 31 de diciembre 2015;
 - d) Integración de los inventarios: código, descripción del producto, familia, ubicación de bodega, costo unitario y total al 31 de diciembre 2014 y 2015;
 - e) Integración de mercaderías obsoletas y de lento movimiento.
5. **Áreas críticas:** se considera como área crítica el rubro de inventarios, por lo que serán aplicados los procedimientos que se consideran necesarios para la satisfacción necesaria del mismo, en forma selectiva se efectuarán las pruebas de inventarios, se estará presente en el recuento físico de inventarios programados para el 31 de diciembre del 2015.
6. **Personal:** el personal que participará en el desarrollo de la auditoría será el siguiente:
- a. Un CPA encargado del equipo de auditores;
 - b. Un asistente.
7. **Alcance en ajustes:** en el desarrollo del trabajo únicamente se propondrán ajustes y reclasificaciones mayores a Q3,000.00, si encontrarán diferencias menores únicamente quedarán por escrito en la carta a gerencia.
8. **Informes.**
- a. Día 12 de febrero 2016 se discutirá el informe de hallazgos y recomendaciones
 - b. Día 22 de febrero 2016 será emitido y entregado a la administración el informe final de auditoría.

Lic. Deonísio González
Gerente de auditoría

**Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.
Matriz de riesgos de inventarios
Auditoría al 31 de diciembre 2015**

Riesgo	Nivel de riesgo			Enfoque	Principales pruebas
	Alto	Medio	Bajo		
Que los inventarios comprados por la cooperativa no sean ingresados a la bodega		x		Control	Evaluar controles de ingreso a la bodega
Que los inventarios sean sustraídos sin ninguna autorización		x		Control	Evaluar controles de salidas de inventarios
Que los inventarios registrados en el kardex de inventarios no existan			x	Sustantivo	Observar la toma del inventario físico
Que no se registre una provisión por inventario obsoleto, dañado y de lento movimiento		x		Sustantivo	Verificar mercadería obsoleta
Que no formen parte del costo de la mercadería todos los gastos incurridos			x	Sustantivo	Realizar prueba de prorrateo de importación
Que no exista una separación de la mercadería dañada, obsoleta y de lento movimiento de las mercaderías en buen estado		x		Control	Evaluar controles sobre la separación de mercadería obsoleta y de lento movimiento
Que no exista restricción de ingreso a la bodega del personal ajeno a la cooperativa			x	Control	Evaluar los controles de seguridad de ingreso del personal ajeno
Que el método del costo utilizado por la cooperativa no sea el correcto		x		Sustantivo	Realizar prueba de valuación de inventarios

4.5.1 Asuntos introductorios de la cooperativa

La Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, Responsabilidad Limitada, fue constituida mediante escritura pública número tres (3), de fecha 10 de enero de 2,007, en la ciudad de Guatemala, autorizada por la notaria Juana Marroquín Ramírez, de conformidad con las leyes de la República de Guatemala. Su actividad principal es la comercialización de productos para ganado porcino.

4.5.2 Contenido caso práctico

Información durante el desarrollo de la auditoría

La Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L., proporciona la siguiente información relacionada con el rubro de inventarios.

Integración del inventario proporcionada por el departamento de contabilidad es la siguiente:

<u>Artículos</u>	<u>Cantidad</u>	<u>Costo Uni. Q.</u>	<u>Costo Total Q.</u>
Aceite vegetal galón	70	750.00	52,500.00
Agujas 18 x 1 ½	5,000	0.75	3,750.00
Agujas 20 x 1 ½	5,500	0.75	4,125.00
Bebedores delgados	1,500	12.00	18,000.00
Cateter espiral	5,090	2.75	13,997.50
Cateter espuma	4,676	2.25	10,521.00
Pachita con tapa	8,900	2.15	19,135.00
Tenazas para marcar inserflix	100	160.00	16,000.00
Bebedores destete / rotecna	150	32.00	4,800.00
Bebedores engorde / rotecna	600	32.00	19,200.00
Bebedores materno / rotecna	240	32.00	7,680.00
Maíz amarillo	2,000	130.00	260,000.00
Harina de soya	1,500	195.00	292,500.00
Afrecho	2,000	115.00	230,000.00
Aretes hembra marca inserflix	2,500	2.00	5,000.00
Rotulador allflex (marcador)	89	58.00	5,162.00
Bio-nova 1	90	310.00	27,900.00
Bio-nova 2	1,220	235.46	287,261.20
Bio-nova 3	45	183.45	8,255.25
Bio-nova 4	888	216.59	192,331.92
Fosfato dicálcico	1,090	338.00	368,420.00
Total	<u>43,248</u>		<u>1,846,538.87</u>

El inventario fue realizado de acuerdo a los procedimientos incluidos en el memorándum de instrucciones de la toma física de inventarios.

Descripción del producto	Conteo físico	Según contabilidad
Aceite vegetal galón	40	70
Bebederos delgados	1,500	1,500
Tenazas para marcar inserflix	0	100
Maíz amarillo	1,989	2,000
Pachita con tapa	8,900	8,900
Bebederos engorde / rotecna	600	600
Harina de soya	1,479	1,500
Afrecho	2,030	2,000
Bio-nova 1	90	90
Bio-nova 4	888	888
Fosfato dicálcico	1,080	1,090
Bio-nova 2	1,200	1,200
Total	19,796	19,938

Como parte de las pruebas de compras realizada en la visita preliminar, se examinaron las siguientes compras:

Producto: Maíz amarillo
 No. Factura: 125890
 Fecha: 15 de diciembre del 2015
 Valor: Q. 332,500.00 con IVA
 Cantidad: 2,500 Unidades
 Proveedor: Productos del Caribe, S.A.
 Cheque: 1786
 Ingreso a bodega: 679

Producto: Fosfato dicálcico
 No. Factura: 5839
 Fecha: 21 de noviembre del 2015
 Valor: Q. 417,360.00 con IVA
 Cantidad: 1,200 Unidades

Proveedor: La Competencia, R.L.
Cheque: 1806
Ingreso a bodega: 699

El corte de formas de los documentos al 31 de diciembre del 2015 fueron los siguientes:

Última factura emitida 15808
Último ingreso a bodega 705
Último cheque emitido Banco Los Amigos, S.A. 1,800
Último cheque emitido Banco El Ahorro, S.A. 250

El resultado de la ejecución de los procedimientos de auditoría

1. Mercadería detectada como dañada o inservible durante el conteo físico;
Maíz amarillo 35 unidades
Afrecho 45 unidades
2. Del Bio-nova 1, conserva la misma existencia del año 2014;
3. Los inventarios están valuados utilizando el método de costo promedio ponderado, el cual es el método autorizado por la Superintendencia de Administración Tributaria;
4. De acuerdo a la confirmación bancaria recibida del banco Los Amigos, S.A., existe un préstamo bancario con garantía prendaria sobre existencias de inventarios por un valor de Q.200,000.00;
5. El procedimiento de auditoría final sobre el corte de formas, no detectó ninguna situación fuera de lo normal.

El día 28 de agosto del 2015, ingresó a las instalaciones de la Cooperativa una importación de Bio-nova 2 y Bio-nova 4, por un valor CIF de US\$ 153,013.21. El día que se presentó la póliza de importación para determinación del pago de impuestos fue el 26 de agosto del 2015. Únicamente se pagó IVA de la importación la cantidad de Q.144,543.50, no estaba afecta a Derechos

Arancelarios de Importación (DAI). Los gastos locales de la importación son de Q.15,000.00.

Al efectuar la auditoría se determinó que la mercadería en tránsito corresponde a un anticipo de compra efectuada al proveedor local, Las Tres BBB por Q.125,000.00.

La cooperativa no acepta los ajustes propuestos por auditoría.

4.6 Ejecución de la auditoría

Ejecución de auditoría corresponde al trabajo de campo que tiene que efectuar el personal asignado que fue nombrado dentro de la planificación para el desarrollo de la auditoría. Para el desarrollo de la auditoría de la cooperativa, el personal de la auditoría estará asignado en una oficina a la par del departamento de contabilidad para que la información que ellos necesiten para la ejecución sea proporcionada sin mayor dificultad.

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.

Cédula Índice de papeles de trabajo

Auditoría al 31 de diciembre de 2015

Descripción	Referencia	Página
Marcas de auditoría		108
Centralizadora del activo	BG-1	109
Centralizadora de pasivo y capital	BG-2	110
Centralizadora de estado de resultados	X	111
Sumaria de inventarios	C	112
Programa de auditoría inventarios	C-1	113
Cuestionario de control interno	C-2	114
Ajustes y reclasificaciones	C-3	115
Inventario físico	C-4	116
Inventario obsoleto	C-5	117
Analítica de rotación de inventarios	C-5-1	117
Prueba de valuación de inventarios	C-6	118
Corte de formas	C-7	119
Prueba de valor realizable	C-8	119
Prueba prorrateo de importación	C-9	120
Analítica de mercadería en tránsito	C-10	121
Análisis de opinión	C-11	122
Deficiencias de control interno	C-12	123

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.

Cédula de marcas de auditoría

Auditoría al 31 de diciembre de 2015

Descripción	Marca
Sumatoria vertical	
Va a cédula	
Cotejado contra auxiliar de inventarios	
Prueba física	
Verificado con facturas de ventas	
Cotejado con facturas	
Voucher verificado	
Cotejado listas de precios de venta	
Tipo de cambio verificado Banguat	
Según registros contables	
Documentos verificados físicamente	

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.

Centralizadora de activo

Auditoría al 31 de diciembre de 2015

(Cifras expresadas en Quetzales)

PT:

BG-1

Hecho por: errch F: 18-01-2016

Revisado por: mvo F: 25-01-2016

No.	Descripción	Ref	Saldo S/Conta 2015	Ajustes y reclasificaciones		Saldo S/Audi 2015
				Debe	Haber	
	Efectivo y equivalentes al efectivo		1,050,999.00	16,000.00		1,066,999.00
	Cuentas por cobrar		1,875,349.90			1,875,349.90
	Inventarios	C	1,971,538.87	28,318.15	242,470.00	1,757,387.02
	Otros activos		350,000.00	125,000.00		475,000.00
	Propiedades, planta y equipo		1,495,080.44			1,495,080.44
	Total activo		6,742,968.21	169,318.15	242,470.00	6,669,816.36



Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.
 Centralizadora de pasivo y capital
 Auditoría al 31 de diciembre de 2015
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT: **BG-2**
 Hecho por: errch F: 18-01-2016
 Revisado por: mvo F: 25-01-2016

No.	Descripción	Ref	Saldo S/Conta 2015	Ajustes y reclasificaciones		Saldo S/Audi 2015
				Debe	Haber	
	Pasivos corrientes		1,756,669.76	22,500.00	0.00	1,734,169.76
	Pasivos no corrientes		943,353.76			943,353.76
	Capital y reservas		4,042,944.69	50,651.85		3,992,292.84
	Total pasivo y capital		6,742,968.21	73,151.85	0.00	6,669,816.36



Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.

Centralizadora estado de resultados

Auditoría al 31 de diciembre de 2015

(Cifras expresadas en Quetzales)

PT:		X
Hecho por:	errch	F: 28-01-2016
Revisado por:	mvo	F: 04-02-2016

Descripción	Ref	Saldo S/Conta 2015	Ajustes y reclasificaciones		Saldo S/Audi 2015
			Debe	Haber	
Ingresos ordinarios		23,765,539.45			23,765,539.45
Ventas netas		23,765,539.45			23,765,539.45
Inventario inicial	2,125,000.00				
(+) Compras	17,696,246.14				
(-) Inventario final	1,846,538.87				
Costo de ventas		17,974,707.27			17,974,707.27
Ganancia marginal		5,790,832.18			5,790,832.18
(-) Gastos de operación		3,976,311.00	78,970.00		4,055,281.00
Utilidad en operación		1,814,521.18			1,735,551.18
(-) Otros gastos y productos financieros		149,674.00		28,318.15	121,355.85
Excedente el período		1,664,847.18			1,614,195.33
		€			



Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.

Sumaria de inventarios

Auditoría al 31 de diciembre de 2015

(Cifras expresadas en Quetzales)

PT:	C
Hecho por: errch	F: 18-01-2016
Revisado por: mvo	F: 25-01-2016

No.	Descripción	Ref	Saldo S/Conta 2015	Ajustes y Reclasificaciones		Saldo S/Audi 2015
				Debe	Haber	
	Inventario para la venta	C-4	1,846,538.87	28,318.15	47,405.00	1,827,452.02
	Provisión por obsolescencia				37,625.00	(37,625.00)
	Provisión por VNR				32,440.00	(32,440.00)
	Mercadería en tránsito	C-10	125,000.00	0.00	125,000.00	0.00
	Total		1,971,538.87	28,318.15	242,470.00	1,757,387.02

☒

☒

☒

BG-1**Revelaciones importantes:**

Los inventarios están valuados utilizando el método de costo promedio ponderado. El inventario de mercaderías se encuentra pignorado por un préstamo obtenido en el Banco Los Amigos, S.A. Q. 200,000.00

Conclusión:

Con base a nuestro examen efectuado, en el cual se aplicaron técnicas y procedimientos de auditoría, según Normas Internacionales de Auditoría, el saldo del rubro de inventarios al 31 de diciembre del 2015, presentan fielmente las cifras (después de registrar el ajuste), de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.

Área de inventarios

Programa de auditoría

PT:		C-1
Hecho por:	errch	F: 18-01-2016
Revisado por:	mvo	F: 25-01-2016

No.	Descripción	Auditor	Tiempo planeado	Ref
	Objetivos:			
1	Que los inventarios existan			
2	Que los inventarios sean propiedad de la empresa			
3	Que los saldos estén adecuadamente valuados			
4	Que las transacciones hayan ocurrido			
5	Que las transacciones estén registradas al 100%			
6	Que los saldos estén adecuadamente presentados dentro del estado de situación financiera			
	Procedimientos:			
1	Efectuar analítica de mercaderías	errch	1 hora	C-4
2	Realice cuestionario	errch	10 horas	C-2
3	Asegurarse de la existencia de las mercaderías, por medio de una muestra del universo del inventario y que sea representativo del rubro del inventario.	errch	12 horas	C-4
4	Revisar la mercadería dañada o inservible	errch	6 horas	C-5
5	Realizar analítica de rotación de inventarios	errch	6 horas	C-5-1
6	Efectuar prueba de valuación de inventario	errch	6 horas	C-6
7	Realice corte de formas	errch	1 hora	C-7
8	Efectuar prueba de VNR o costo del mercado el menor	errch	5 horas	C-8
9	Asegurese de la presentación de inventarios en activo corriente	errch	1 hora	BG-1
10	Efectúe ajustes y reclasificaciones	errch	5 horas	C-3
11	Realice prueba de prorrateo de importación	errch	6 horas	C-9
12	Realice analítica de mercadería en tránsito	errch	3 horas	C-10
13	Realice análisis de opinión	errch	4 horas	C-11

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.
 Área de inventarios
 Cuestionario de control interno

PT:	C-2
Hecho por: errch	F: 18-01-2016
Revisado por: mvo	F: 25-01-2016

No.	Descripción	SI	NO	N/A
1	Existe autorización para el ingreso a bodega del personal ajeno a la cooperativa	X		
2	Existe un adecuado control sobre la custodia física de las existencias	X		
3	Existe una adecuada seguridad que monitoree el ingreso de personal a bodega	X		
4	Existe segregación de funciones en cuanto al registro, custodia, compra y recepción de inventarios	X		
5	Existe un adecuado control sobre los movimientos de las existencias	X		
6	Se efectua el registro oportuno de los movimientos de entradas y salidas, tanto en valores como en unidades	X		
7	El inventario se encuentra asegurado		X	Recomendación 8 en C12
8	Se tiene control de los inventarios obsoletos o de lento movimiento		X	Recomendación 3 en C12
9	Se encuentra pignorados los inventarios	X		

Nota: El cuestionario de control interno fue realizado a Gerencia General.

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.

Inventarios
Cédula de ajustes y reclasificaciones
Auditoría al 31 de diciembre de 2015
(Cifras expresadas en Quetzales)

PT:	C-3
Hecho por: errch	F: 21-01-2016
Revisado por: mvo	F: 27-01-2016

Ref	Descripción	Debe	Haber	Disposición
	AR1			
	31/12/2015			
C-4	Proveedores locales (Alimentos Porcinos, S.A.)	22,500.00		
C-4	Banco Los Amigos, S.A.	16,000.00		
	Faltante de inventarios	8,905.00		
C-4	Inventario		47,405.00	
	Ajuste por los faltantes de inventario en conteo físico	47,405.00	47,405.00	No aceptan AR
	AR2			
	31/12/2015			
C-4	Inventario	3,450.00		
	Sobrantes de inventario		3,450.00	
	Ajuste por los sobrantes de inventario en conteo físico	3,450.00	3,450.00	No aceptan AR
	AR3			
	31/12/2015			
C-5	Mercadería obsoleta (gasto)	37,625.00		
	Provisión inventario por obsolescencia		37,625.00	
	Inventario obsoleto al 31 de diciembre 2015	37,625.00	37,625.00	No aceptan AR
	AR4			
	31/12/2015			
C-8	Gastos por VNR	32,440.00		
	Provisión inventario por VNR		32,440.00	
	Registro de VNR al 31 de diciembre 2015	32,440.00	32,440.00	No aceptan AR
	AR5			
	31/12/2015			
C-9	Inventario	24,868.15		
	Ingreso por valuación de inventario		24,868.15	
	Registro por diferencia en costo de Bio-nova 2 y Bio-nova 2, se había registrado el IVA como parte del costo	24,868.15	24,868.15	No aceptan AR
	AR6			
	31/12/2015			
C-10	Anticipo sobre compras	125,000.00		
	Mercaderías en tránsito		125,000.00	
	Reclasificación del cheque número 1780 del 28/12/15 a nombre del proveedor Las Tres BBB	125,000.00	125,000.00	No aceptan AR
	Resumen de ajustes			
	Proveedores locales (Alimentos Porcinos, S.A.)	22,500.00		
	Banco Los Amigos, S.A.	16,000.00		
	Faltante de inventarios	8,905.00		
	Mercadería obsoleta (gasto)	37,625.00		
	Gastos por VNR	32,440.00		
	Anticipo sobre compras	125,000.00		
	Inventario	28,318.15	47,405.00	
	Sobrante de inventario		3,450.00	
	Provisión inventario por obsolescencia		37,625.00	
	Provisión inventario por VNR		32,440.00	
	Ingreso por valuación de inventario		24,868.15	
	Mercadería en tránsito		125,000.00	
	Resumen de ajustes	270,788.15	270,788.15	

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.

Inventario obsoleto

Auditoría al 31 de diciembre de 2015

(Cifras expresadas en Quetzales)

PT:		C-5
Hecho por:	errch	F: 18-01-2016
Revisado por:	mvo	F: 25-01-2016

No.	Descripción	Unidades	Costo unitario	Total costo teórico (Q.)
1	Maíz amarillo x	35	130.00	4,550.00
2	Afrecho x	45	115.00	5,175.00
3	Bio-nova 1 x	90	310.00	27,900.00
	Total	170		37,625.00 C

Se propone ajuste **AR3 en C-3** **Nota:**

- 1 Existen 35 quintales de maíz amarillo y 45 quintales de afrecho que se encuentran dañados.
- 2 Los quintales de Bio-nova 1, conservan la misma existencia del año 2014.
Se propone control interno #3 en C-12

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.**Análisis de rotación de inventarios****Auditoría al 31 de diciembre 2015**

PT:		C-5-1
Hecho por:	errch	F: 18-01-2016
Revisado por:	mvo	F: 25-01-2016

Costo de ventas	Q17,974,707.27
(÷) Inventarios	Q1,971,538.87
Resultado factor rotación de inventarios	9.12
(÷) Días del año 2015	<u>365</u>
Resultado de rotación inventarios en días	40

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.

Prueba de valuación de inventarios

Auditoría al 31 de diciembre de 2015

(Cifras expresadas en Quetzales)

PT: **C-6**

Hecho por: errch F: 18-01-2016

Revisado por: mvo F: 25-01-2016

Producto	Saldo inicial 01-01-2015		Ventas		Salidos		Compras		Saldos		Saldo 31 de diciembre	
	Unidades	Costo	Unidades	Costo	Unidades	Costo	Unidades	Costo	Unidades	Costo	Unidades	Costo
			Del 01 de enero al 14 de diciembre		14 de diciembre 2015		15 de diciembre 2015		15 de diciembre 2015			
Maíz amarillo	1,500	179,250.00	1,000 ↗	119,500.00	500	59,750.00	1,750 ↘	232,750.00 ↘	2,250	292,500.00	2,000	260,000.00
												C-4
			Del 01 de enero al 20 de noviembre		20 de noviembre 2015		21 de noviembre 2015		21 de noviembre 2015			
Fosfato dicalcio	1,470	463,050.00	1,071 ↗	337,365.00	399	125,685.00	1,200 ↘	414,780.00 ↘	1,599	540,465.00	1,090	368,420.00
												C-4

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.

Corte de formas

Auditoría al 31 de diciembre de 2015

PT:

C-7

Hecho por: errch F: 18-01-2016

Revisado por: mvo F: 25-01-2016

Documento	Utilizados		Existencia		Ref
	Del No.	Al No.	Del	Al	
Facturas	15,000	15,808	15,809	16,000	☒
Ingreso a bodega	1	705	706	2,000	☒
Cheque Banco Los Amigos, S.A.	1,000	1,800	1,801	2,000	☒
Cheque Banco El Ahorro, S.A.	2	250	251	500	☒

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.

Prueba de Valor Neto Realizable (VNR)

Al 31 de diciembre de 2015

PT:

C-8

Hecho por: errch F: 18-01-2016

Revisado por: mvo F: 25-01-2016

Producto	Unidades	Costo Q	Valor de mercado Q.	Gastos futuros Q.	VNR Q.	Variación Q.	Total VNR Q.
Aceite Vegetal	40	750.00 ±	770.00 ☒	15.00	755.00	N/A	N/A
Maíz amarillo	1,989	130.00 ±	150.00 ☒	15.00	135.00	N/A	N/A
Harina de soya	1,479	195.00 ±	212.00 ☒	15.00	197.00	N/A	N/A
Afrecho	2,030	115.00 ±	122.00 ☒	15.00	107.00	8.00	16,240.00
Bio-nova 1	90	310.00 ±	325.00 ☒	15.00	310.00	N/A	N/A
Fosfato dicalcico	1,080	338.00 ±	338.00 ☒	15.00	323.00	15.00	16,200.00
							32,440.00

Por esta diferencia se propone **AR 4 en C-3**

Se propone control interno #4 en C-12

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.
 Prueba de prorratio de importación
 Auditoría al 31 de diciembre de 2015

Fecha de Ingreso: 26 de agosto 2015
 Invoice: 13274752
 DUA: 183-2892846
 Proveedor: Alimentos International, Inc.
 Tipo de cambio importación: 7.65449
 IVA importación: Q.144,543.50

PT: **C-9**
 Hecho por: errch F: 18-01-2016
 Revisado por: mvo F: 25-01-2016

TM

Cálculos según contabilidad						
Producto	Cantidad	Valor CIF \$	Valor CIF Q	DAI	IVA Otros gastos	Total Cos/unitario
Bio-nova 2	3,050	89,807.93	709,662.26	0.00	0.00 8,494.24	718,156.51 235.46
Bio-nova 4	2,336	63,205.28	499,448.12	0.00	0.00 6,505.76	505,953.88 216.59
	5,386	153,013.21	1,209,110.39		15,000.00	1,224,110.39

Cálculos según auditoría						
Producto	Cantidad	Valor CIF \$	Valor CIF Q	DAI	IVA Otros gastos	Total Cos/unitario
Bio-nova 2	3,050	89,807.93	687,433.90	0.00	59,482.12 8,494.24	755,410.27 247.68
Bio-nova 4	2,336	63,205.28	483,804.18		41,862.50 6,505.76	532,172.44 227.81
	5,386	153,013.21	1,171,238.09		101,344.62	1,287,582.70

Varia/Costo	Existencia	Total
12.21	1,220	14,901.50
11.22	888	9,966.64
		24,868.15

Por esta diferencia se propone ajuste **AR5 en C-3**

Nota:

Cuando realizaron el prorratio de importación, no incluyeron como parte del costo de la mercadería el impuesto al Valor Agregado, por la variación de la existencia se propone ajuste AR5 en C-3. Se propone control interno #5 en C-12.

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.

Analítica de mercadería en tránsito
Auditoría al 31 de diciembre de 2015

PT:		C-10
Hecho por:	errch	F: 18-01-2016
Revisado por:	mvo	F: 25-01-2016

Cheque	Fecha	Banco	Beneficiario	Valor	
1780	28/12/2015	Banco Los Amigos, S.A.	Las Tres BBB	125,000.00	
Ⓢ			Se propone reclasificación AR 6 en C-3	<u>-125,000.00</u>	
			Saldo	0.00	

La mercadería en tránsito corresponde a un anticipo al proveedor por compra de activos fijos para la cooperativa. Contabilidad lo contabilizó como mercadería en tránsito. Se propone reclasificación en AR6 en C-3.

Se propone control interno #6 en C-12.

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.
Análisis de opinión
 Auditoría al 31 de diciembre de 2015

PT: **C-11**
 Hecho por: errch F: 04-02-2016
 Revisado por: mvo F: 05-02-2016

La administración no aceptó los ajustes, el efecto es el siguiente

Componente	Ajustados	Sin ajustar	Variación	%
Inventarios para la venta	1,827,452.02	1,846,538.87	(19,086.85)	-1.09%
Provisión para inventarios	(70,065.00)	0.00	(70,065.00)	-3.99%
Mercaderías en tránsito		125,000.00	(125,000.00)	-7.11%
Total	1,757,387.02	1,971,538.87	(214,151.85)	-12.19%

De acuerdo a mi experiencia, los niveles de importancia relativa para la opinión son los siguientes

Rango	Importancia Relativa	Opinión
1 - 4 %	Inmaterial	Opinion limpia
5 - 24 %	Material	Con salvedad
+ - 25 %	Material y determinante	Abstención/Negativa

La opinión es con salvedad debido a que los ajustes no son aceptados por la administración, de haberlos aceptado el rubro de inventarios hubiera sido de Q1,757,387.02

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.
Deficiencias de control interno
Al 31 de diciembre 2015

PT: **C-12 1/2**
 Hecho por: errch F: 04-02-2016
 Revisado por: mvo F: 05-02-2016

Ref	Deficiencia	Recomendación	Comentario del cliente
C-4	#1 Al momento de realizar conteo físico se detectó faltante de inventarios de 11qq de maíz amarillo, 21 qq harina de soya y 10 qq de fosfato dicalcico	Llevar un adecuado control en la custodia del producto, asimismo realizar inventarios físicos mensuales	De acuerdo
C-4	#2 Al momento de realizar conteo físico se determinó que existe una factura que no ingreso el producto a la bodega.	Revisión de los documentos en forma oportuna	De acuerdo
C-5	#3 Se observó la siguiente mercadería dañada y de lento movimiento: 35 qq maíz amarillo, 45 qq afrecho y 90 qq de Bio-nova 1	Definir política y procedimiento para la mercadería obsoleta y lento movimiento	De acuerdo
C-8	#4 Al momento de realizar prueba de VNR, se detectó que el afrecho y fosfato dicalcico se encuentra arriba del costo de la mercadería	Definir estrategias para la mercadería que se encuentra con VNR	De acuerdo
C-9	#5 En el prorratero 183-2892846 de fecha 26 de agosto 2015, el IVA de la importación no lo incluyeron como parte del costo de la mercadería	Deben revisarse los prorratesos oportunamente por el contador general	De acuerdo
C-10	#6 Al momento de contabilizar el cheque 1780 a nombre Las Tres BBB, se registró a mercaderías en tránsito siendo lo correcto anticipo sobre compras	Debe implementarse un manual contable	De acuerdo
C-4	#7 Se logró determinar que no se contabilizó la nota de devolución al proveedor Alimentos Porcinos, S.A. por 30 unidades de aceite vegetal	Todos los documentos deben operarse en forma oportuna	De acuerdo

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.
Control interno
Al 31 de diciembre 2015

PT:	C-12 2/2
Hecho por: errch	F: 04-02-2016
Revisado por: mvo	F: 05-02-2016

Ref	Deficiencia	Recomendación	Comentario del cliente
C-2	#8 El inventario de mercadería no se encuentra asegurado	La administración debe realizar las gestiones para contratar un seguro	De acuerdo

4.7 Informe de control interno

Guatemala, 12 de febrero de 2016

Al Consejo de Administración

Cooperativa de Productos Porcinos, Responsabilidad Limitada

Municipio de Villa Nueva, Departamento de Guatemala

Guatemala, C.A.

Hemos auditado el rubro de inventarios de la Cooperativa de Productos Porcinos, R.L. por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre 2015. Hemos emitido nuestro informe sobre el mismo con fecha 12 de febrero 2016, en la cual expresamos opinión con salvedades.

Nuestra auditoría fue realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Estas normas requieren que planeemos y ejecutemos la auditoría para obtener seguridad razonable de si los estados financieros examinados están libres de errores de carácter significativo.

Al planear y realizar nuestra auditoría del componente del estado financiero de la cooperativa, consideramos la estructura de control interno relacionada con el mismo, con el fin de determinar nuestros procedimientos de auditoría para expresar nuestra opinión sobre el componente del estado financiero mencionado y no para opinar sobre la estructura de control interno.

La Administración de la cooperativa, es responsable de establecer y mantener una adecuada estructura de control interno. Para cumplir con esta responsabilidad se requieren juicios y estimaciones de la Administración para evaluar los beneficios esperados y costos relativos a las políticas y procedimientos de la estructura de control interno. Los objetivos de la estructura del control interno son proveer a la administración de una seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos

están protegidos contra pérdidas por usos o disposiciones no autorizadas y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con la autorización de la administración.

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

Nuestra consideración de la estructura de control interno no necesariamente revela todos los aspectos de dicha estructura que pudieran considerarse como deficiencias importantes. Una deficiencia significativa es una condición reportable en la que el diseño u operación de uno o más de los elementos de la estructura de control interno no reducen a un nivel relativamente bajo de riesgo de que errores e irregularidades en montos que podrían ser importantes en la relación al componente del estado financiero de la cooperativa, puedan ocurrir y no ser detectados oportunamente por los empleados en el ejercicio normal de sus funciones asignadas.

Los hallazgos de control interno detectados se incluyen en las páginas siguientes de este informe.



Lic. Deonísio González
Colegiado No. CPA 11799

Informe control interno de la Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L. del “área de inventarios”

ÁREA DE INVENTARIOS

1. Diferencias en inventario físico

Condición:

Al realizar conteo físico se determinó diferencias entre los datos de contabilidad y las unidades físicas siendo las siguientes: faltante en inventarios, 11 quintales de maíz amarillo; 21 quintales de harina de soya y 10 quintales de fosfato dicálcico. Sobrantes de inventario: 30 quintales de afrecho.

Criterio:

La Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 con su nuevo Reglamento Acuerdo Gubernativo 5-2013, estipula toda pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, debe emitirse factura.

Causa:

No se contabilizan los documentos en forma oportuna, asimismo, no existe un adecuado control sobre la custodia de la mercadería por parte del encargado de la bodega.

Efecto:

El saldo que muestra el kardex del inventario es incorrecto y en algún momento puedan realizar ventas y no se tenga la cantidad físicamente.

Recomendación:

Se le recomienda a Gerencia General girar instrucciones al encargado de la bodega de llevar un adecuado control del producto que tiene bajo custodia, efectuar un conteo físico de mercadería a cada fin de mes y hacerlo por escrito sobre el resultado y cualquier diferencia encontrada debe hacerse responsable el encargado de la bodega.

2. Documentos no anulados

Condición:

Se observó en los cheques en circulación, se encuentra el cheque 1762 a nombre de Cooperativa La Fortuna, R.L. de fecha 14 de septiembre 2015, físicamente se encuentra anulado, correspondía a compra de mercadería.

Criterio:

Todos los cheques anulados físicamente que hayan sido contabilizados se deben anular los registros contables.

Causa:

No se tiene un adecuado control sobre la anulación de cheques, asimismo de la anulación de las facturas de proveedores.

Efecto:

Ocasiona diferencias entre el inventario físico y kardex del inventario.

Recomendación:

Gerencia General debe informar al departamento de tesorería que revise en forma oportuna si entre los cheques en circulación se encuentran cheques anulados, asimismo, informar cada vez que se anulen cheques físicamente se debe anular inmediatamente en el sistema.

3. Inventario dañado, obsoleto y la rotación de inventarios

Condición:

Se observó en el inventario de mercadería disponible para la venta se encuentra mercadería obsoleta y de lento movimiento. Siendo los siguientes productos 35 quintales de maíz amarillo, 45 quintales de afrecho y 90 quintales de bio-nova 1.

Criterio:

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), establece que el costo del valor de las mercaderías por obsolescencia debe registrarse al gasto. La base contable que utiliza la cooperativa es NIIF para las PYMES.

Causa:

La bodega no presenta las condiciones adecuadas para el resguardo de la mercadería, asimismo en el mercado existe un nuevo producto.

Efecto:

Dar de baja a la mercadería en mal estado y de lento movimiento provoca pérdidas económicas para los asociados.

Recomendación:

Gerencia General debe dar mantenimiento y realizar inspecciones constantes en la bodega, asimismo debe realizar estrategias de venta para los productos de poca rotación.

4. Valor Neto Realizable (VNR)**Condición:**

Al realizar prueba de valor neto realizable se determinó que los productos afrecho y fosfato dicálcico se encuentran por arriba del costo de adquisición. El afrecho tiene un costo unitario de Q.115.00 y el precio venta a futuro es de Q.107.00; fosfato dicálcio tiene un costo unitario de Q.338 y el precio de venta a futuro es de Q. 323.00. La existencia al 31 de diciembre 2015 es la siguiente: 2,030 quintales de afrecho y 1,080 quintales de fosfato dicálcico.

Criterio:

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) establece que Valor Neto Realizable (VNR) es el valor estimado de venta a futuro por la cual se va vender la mercadería.

Causa:

Se adquiere producto con mínimo margen de ganancia en el mercado.

Efecto:

Realizar un registro por Valor Neto Realizable registra pérdidas económicas para los asociados.

Recomendación:

Gerencia General debe definir estrategias de ventas así mismo solicitar un descuento por parte del proveedor.

5. Determinación de costos incorrectos**Condición:**

Se determinó que la importación efectuada el 26 de agosto 2015, DUA 183-2892846 factura 13274752 del proveedor Alimentos International, Inc., al momento de efectuar el prorrateo de importación el IVA pagado en la importación no formó parte del costo.

Criterio:

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) establece, el costo de adquisición de los inventarios comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos. Los impuestos no recuperables forman parte del costo.

Causa:

No existe una adecuada supervisión sobre los prorrateos de importación.

Efecto:

El costo de la mercadería no es el correcto y para determinar el precio de venta se determine de una manera incorrecta ocasionando en algún momento pérdida para la cooperativa.

Recomendación:

Gerencia General debe definir como procedimiento que los prorrates de importación deben ser revisados en forma oportuna por el contador general.

6. Registro contable incorrecto**Condición:**

Se identificó el cheque 1780 del Banco Los Amigos, S.A. de fecha 28 de diciembre 2015, se contabilizó a mercaderías en tránsito siendo lo correcto anticipo sobre compras ya que corresponde a compra de activos fijos.

Criterio:

De acuerdo con la clasificación de control contable todas las cuentas de deben registrarse de acuerdo a cada concepto según su naturaleza.

Causa:

No existe supervisión por parte del contador general.

Efecto

No muestra la razonabilidad de los saldos contables de la situación financiera de la cooperativa.

Recomendación:

Que el contador general realice inducciones al personal de contabilidad del registro de las cuentas contables de acuerdo a su naturaleza, asimismo, debe existir una adecuada supervisión.

7. Documentos no contabilizados en forma oportuna

Condición:

Cuando se efectuó el conteo físico se logró determinar que el encargado de la bodega no había rebajado del sistema la devolución de 30 galones de aceite de vegetal del proveedor Alimentos Porcinos, S.A. La devolución al proveedor se realizó el 28 de diciembre del 2015.

Criterio:

Según la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), para obtener información razonable los documentos contables deben contabilizarse en forma oportuna.

Causa:

Existe una nota de crédito que no se contabilizó en forma oportuna.

Efecto:

Diferencias al momento de realizar un conteo físico y los saldos que muestra el inventario es incorrecto.

Recomendación:

Gerencia General debe informar por medio de un escrito a todo el personal que los documentos deben contabilizarse en forma oportuna. Asimismo antes de efectuar conteo físico debe cotejarse que todos los documentos se encuentren contabilizados en el sistema.

8. Seguros de inventarios

Condición:

Se determinó que no existe un contrato de seguro para el inventario de mercadería.

Criterio:

Todas las mercaderías deben estar aseguradas contra todo tipo de siniestro.

Causa:

Puede ocurrir un incendio o robo de la mercadería.

Efecto:

Puede ocasionar pérdidas económicas para los asociados.

Recomendación:

La Gerencia General debe realizar las gestiones para contratar un seguro contra robo e incendio de mercaderías así evitar pérdidas a los asociados.

4.8 Informe de auditoría

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

Al Consejo de Administración de la Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L.

Hemos auditado el rubro de inventarios de la Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, Responsabilidad Limitada, al ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2015. El rubro de inventarios ha sido preparado de conformidad con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

Responsabilidad de la Administración en relación con el estado financiero

La administración es responsable de la preparación del rubro de inventarios de conformidad con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES). Asimismo, la administración es responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación del rubro de inventarios libre de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el elemento del estado financiero adjunto basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si el elemento del estado financiero está libre de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en el elemento del estado financiero. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en el estado financiero, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad del estado financiero, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables, en su caso, realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global del estado financiero.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Base para opinión con salvedades

Derivado que la administración no aceptó los ajustes y reclasificaciones propuestos por auditoría, de haberlos aceptado el rubro de inventarios hubiera disminuido al 31 de diciembre de 2015 en doscientos catorce mil ciento cincuenta y uno con 85/100 (Q. 214,151,85).

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por el efecto del asunto descrito en el párrafo base para opinión con salvedades, la integración de inventarios adjunta se expresa fielmente, respecto de todo lo importante, las cifras de la **Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, Responsabilidad Limitada**, correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 2015, de conformidad con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

Párrafo de énfasis

Queremos llamar la atención sobre la nota 5 del rubro de inventarios, que describe que la cooperativa tiene inventario pignorado por un préstamo bancario al 31 de diciembre 2015. Nuestra opinión no contiene salvedades en relación con esta situación.



Lic. Deonísio González
Colegiado No. CPA 11799

Guatemala, 15 de febrero de 2016

21 calle 15-15 zona 15

COOPERATIVA DE CONSUMO DE PRODUCTOS PORCINOS, R.L
Rubro de Inventarios (auditado)
Al 31 de diciembre 2015
(Cifras expresadas en Q.)

Descripción	Nota	Monto
Mercadería para la venta	(5)	1,846,539
Mercadería en tránsito	(6)	<u>125,000</u>
Total		<u><u>1,971,539</u></u>

Las notas que se acompañan son parte integral del rubro de inventarios.

**NOTAS AL COMPONENTE DEL ESTADO FINANCIERO
COOPERATIVA DE CONSUMO DE PRODUCTOS PORCINOS, R.L
Al 31 de diciembre 2015**

(1) Breve historia de la entidad

La Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, Responsabilidad Limitada, fue constituida mediante escritura pública número tres (3), de fecha 10 de enero de 2007, en la ciudad de Guatemala, autorizada por la notaria Juana Marroquín Ramírez, de conformidad con las leyes de la República de Guatemala. Su actividad principal es la comercialización de productos para ganado porcino.

(2) Unidad monetaria

La cooperativa mantiene sus registros contables en (Q.), moneda oficial de la República de Guatemala. Al 31 de diciembre de 2015, su cotización en relación con el dólar de los Estados Unidos de América (US\$) era de Q.7.65449.

De acuerdo con el Decreto No. 94-2000 “Ley de Libre Negociación de Divisas”, vigente a partir del 1 de mayo de 2001. La cooperativa tiene la libre disposición, tenencia, contratación, remesa, transferencia, compra, venta, cobro y pago de y con divisas, libre tendencia y manejo de depósitos y cuentas en monedas extranjera, localmente y en el extranjero.

(3) Bases de presentación

El 20 de diciembre de 2007, se publicó en el diario oficial la resolución del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, en la cual se adoptan como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio Decreto 2-70 y como marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera. La vigencia de esta resolución tiene un efecto optativo para el período que inicie el 1 de enero de 2008 y obligatoriamente a partir de enero de 2009.

Como resultado de las publicaciones anteriores, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (IGCPA) resolvió derogar las resoluciones emitidas de fecha 4 de junio de 2001 y 16 de julio de 2002, a través de las cuales se adoptaron las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC, como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala.

La cooperativa adoptó la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES). Desde el inicio de operaciones, de manera íntegra y sin reservas.

(4) Principales políticas contables

Cooperativa de Consumo de Productos Porcinos, R.L. registra y presenta su información financiera siguiendo políticas contables que están de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), las cuales se aplicaron de manera íntegra y sin reservas.

La administración considera que en los casos en que se ha hecho uso de su propio juicio para el desarrollo de políticas contables, estas se apegan al fin que persigue la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), con respecto a cómo se debe suministrar y presentar la información financiera.

a) Reconocimiento de ingresos y gastos

El reconocimiento de ingresos y gastos, es de acuerdo con el método de lo devengado el cual requiere que los ingresos sean reconocidos en cuanto se tenga el derecho establecido y los gastos cuando se contrae la obligación.

b) Transacciones en moneda extranjera

Las transacciones en moneda extranjera se registran en moneda nacional de la República de Guatemala, al tipo de cambio vigente al momento de la operación. Los saldos de activos y pasivos monetarios en moneda extranjera son re-expresados en moneda nacional al final de cada mes, de acuerdo con el tipo de cambio del sistema bancario y el efecto correspondiente es incluido como parte de los resultados del periodo corriente.

c) Inventarios

Los inventarios están valuados al costo promedio ponderado.

(5) Inventarios

El saldo de la cuenta de inventarios al 31 de diciembre del 2015, se integra a continuación:

Descripción	Unidades	Año 2015
		C/Total
Fosfato dicalcico	1,090	368,420
Harina de soya	1,500	292,500
Bio-nova 2	1,220	287,261
Maíz amarillo	2,000	260,000
Afrecho	2,000	230,000
Bio-nova 4	888	192,332
Aceite vegetal galón	70	52,500
Bio-nova 1	90	27,900
Bebedores engorde / rotecna	600	19,200
Pachita con tapa	8,900	19,135
Bebedores delgados	1,500	18,000
Tenazas para marcar inserflix 100	100	16,000
Cateter espiral	5,090	13,998
Cateter espuma	4,676	10,521
Bio-nova 3	45	8,255
Bebedores materno / rotecna	240	7,680
Rotulador allflex (marcador)	89	5,162
Aretes hembra marca inserflix	2,500	5,000
Bebedores destete / rotecna	150	4,800
Agujas 20 x 1 ½	5,500	4,125
Agujas 18 x 1 ½	5,000	3,750
Total		1,846,539

Los inventarios se encuentran pignorados por un préstamo bancario con el banco Los Amigos, S.A. por Q.200,000.00

(6) Mercadería en tránsito

La mercadería en tránsito corresponde a anticipo al proveedor Las Tres BBB por compra de activos fijos.

(7) Contingencias

La integración de inventarios de la cooperativa no ha sido revisada por las autoridades fiscales. De acuerdo con lo establecido en el Código Tributario, Decreto 58-96 vigente desde el 16 de agosto de 1996, con sus reformas Decreto Número 4-2012 y Decreto Número 19-2013, el derecho de la revisión de las autoridades fiscales prescribe en cuatro años, para la cooperativa el derecho prescribe del período fiscal terminado el 31 de diciembre de 2019.

(8) Eventos subsecuentes

No se tiene conocimiento de ningún evento posterior, ocurrido entre la fecha de la integración del inventario y la fecha de su autorización por parte de la Administración de la cooperativa, que requiera la modificación de las cifras presentadas en la integración del inventario.

CONCLUSIONES

1. Para determinar el costo de la mercadería importada, no está formando parte del costo de adquisición el Impuesto al Valor Agregado pagado en la importación, asimismo, la mercadería no cuenta con un seguro contra robo e incendio.
2. No existe un adecuado control sobre la custodia física de los inventarios, asimismo, no se tienen índices financieros sobre la rotación de los inventarios.
3. El área de inventarios es parte imprescindible en la actividad económica de la cooperativa por lo consiguiente es necesario tener un adecuado procedimiento desde su compra, registro, custodia, venta, y determinar el costo de la manera correcta.
4. La cooperativa por considerarse una empresa mediana elabora sus registros contables conforme a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), y especialmente el rubro objeto de evaluación la sección 13 de inventarios la cual describe el tratamiento contable de los mismos.
5. Durante el trabajo realizado de auditoría se pudo comprobar la hipótesis del plan de investigación ya que los asociados no tienen la certeza que el rubro de inventarios presenta razonablemente las cifras, ya que el proceso de inventarios no es el adecuado.

RECOMENDACIONES

1. Gerencia General gire instrucciones al contador general para que los prorrateos de importación deben ser revisados en forma oportuna. Este tipo de procedimiento ayuda a minimizar errores en la determinación del costo de la mercadería, asimismo, que proceda a contratar un seguro contra todo riesgo que proteja a los productos desde su ingreso, durante su almacenamiento y hasta su venta.
2. El Contador Público Auditor verifique el adecuado procedimiento sobre la custodia de los inventarios por medio de la evaluación del control interno, asimismo, verifique los índices de rotación de inventarios para determinar el movimiento de la mercadería, ayudando con ello a fortalecer el control interno de la cooperativa.
3. El Consejo de Administración de una cooperativa como órgano encargado de la administración, debe considerar implementar los controles internos relacionados como la valuación de inventarios, mercadería obsoleta, de lento movimiento así como sus registros contables para evitar registros contables incorrectos con el objetivo de tener información razonable.
4. El Contador Público y Auditor cada vez que realice una auditoría al rubro de inventarios de la cooperativa, debe verificar su debido cumplimiento sobre la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) con el objetivo de observar su correcta aplicación y minimizar errores significativos en la presentación del rubro de inventarios.
5. El Consejo de Administración le dé seguimiento a las recomendaciones propuestas por auditoría externa con el objetivo que las cifras que presente el rubro de inventarios sean razonables.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala. Vigencia 14 de enero 1986, modificado Acuerdo Legislativo Número 18-93 del 17 de noviembre de 1993.
2. Congreso de la República de Guatemala. Código de Comercio. Decreto Número 2-70 y sus modificaciones.
3. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Actualización Tributaria. Decreto Número 10-2012 y sus reformas.
4. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto Número 27-92 y sus reformas.
5. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto de Solidaridad. Decreto Número 73-2008.
6. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Decreto Número 37-92.
7. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Impuesto Único Sobre Inmuebles. Decreto Número 15-98.
8. Congreso de la República de Guatemala. Ley General de Cooperativas. Decreto Número 82-78.
9. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) Ed. 2009.

10. International Accounting Standards Board (IASB). Norma Internacional de Contabilidad 2. Año 2010.

11. International Auditing and Assurance Standards Board. Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Ed. 2014.

Webgrafía

12. GruposEISA. recuperado 22 de octubre de 2015. <http://gruposEISA.com/informacion/>.

13. <http://www.encyclopediadetareas.net/2012/01/origen-evolucion-y-desarrollo-de-la-auditoria.html> recuperado 1 septiembre 2015.

14. <http://www.monografias.com/trabajos93/inventarios-procesos-control-y-gestion/inventarios-procesos-control-y-gestion.shtml>. recuperado 15 de agosto 2015.

15. Instituto Nacional de Cooperativas recuperado 15 de octubre de 2015. <http://inacopguatemala.gob.gt/assets/memoria-de-labores.pdf>.