

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**"AUDITORÍA EXTERNA A LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN UNA EMPRESA
DEDICADA AL CULTIVO DE PALMA AFRICANA, CON BASE EN LA SECCIÓN 34
DE LA NIIF PARA PYMES"**



EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADO

GUATEMALA NOVIEMBRE 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 Galvez
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**

Área matemática-estadística	Lic. Edgar Ranulfo Valdés Castañeda
Área contabilidad	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Área auditoría	Lic. Erick Roberto Flores Lopez

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente	Licda. Miriam Alicia Guerrero Rodríguez
Secretario	Lic. Moisés Mardoqueo Sapón Ulín
Examinador	Lic. José Rolando Ortega Barreda

Guatemala 4 de marzo de 2016

Licenciado
Luis Antonio Suarez Roldan
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho

Señor Decano

De conformidad con la designación contenida en el DICTAMEN-AUDITORIA No. 091-2014 de fecha siete de marzo de dos mil catorce, en el cual me designa como asesor para el trabajo de tesis titulado: *"Auditoria Externa a los Activos Biológicos en una Empresa Dedicada al Cultivo de palma Africana, con Base en la Sección 34 de la NIIF para Pymes"*, presentado por el estudiante Omar Alejandro Monterroso Fuentes, carné 200314536; tengo el agrado de manifestarle que he revisado el trabajo mencionado, el cual merece mi aprobación.

El trabajo desarrollado presenta los requisitos y procedimientos que una investigación de esta naturaleza exige en lo relacionado a la auditoria a los activos biológicos.

Por lo antes expuesto me permito recomendar la aceptación como base para la realización del examen privado de tesis del estudiante Monterroso Fuentes, previo a obtener el título de Contador Público y Auditor, en el grado académico de Licenciado.

Sin otro particular y deseándole éxitos en sus labores.

Atentamente,


Cesar Augusto Castellanos García
Colegiado CPA-966



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS
EDIFICIO 5-8
Ciudad Universitaria zona 12
GUATEMALA, CENTROAMERICA

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

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.8, subinciso 5.8.1 del Acta 18-2016 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 04 de octubre de 2016, se conoció el Acta AUDITORÍA 173-2016 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 23 de agosto de 2016 y el trabajo de Tesis denominado: "AUDITORÍA EXTERNA A LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN UNA EMPRESA DEDICADA AL CULTIVO DE PALMA AFRICANA, CON BASE EN LA SECCIÓN 34 DE LA NIIF PARA PYMES", que para su graduación profesional presentó el estudiante **OMAR ALEJANDRO MONTERROSO FUENTES**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"DID Y ENSEÑAR A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. LUIS ANTONIO SUÁREZ ROLDÁN
DECANO

m.ch



Dedicatoria

- A Dios Ser superior que he encontrado para ser esa guía en mi vida y quien me dio las fuerzas para concluir este trabajo. Él siempre ha estado a mi lado dándome fortaleza en los momentos difíciles.
- A mis padres A mi padre Efraín que en paz descanse por los consejos y experiencias que me compartió, a mi madre Blanca por ser la mujer trabajadora y luchadora que me sacó adelante y procuró hacerme un hombre de bien.
- A mi esposa Claudia, por su amor y ser la persona que ha estado a mi lado en las buenas y las malas, que ha sabido comprenderme y tenerme paciencia, por darme el apoyo y alegría.
- A mi hija Natalia Abigail, mi inspiración para salir adelante y me ha demostrado lo distinta que es la vida.
- A mis hermanas y sobrinos Yanira, Victoria, Flor, Maricruz, Santiago, Geremy, Yasmin. Por su apoyo, cariño y afecto.
- A mis familiares y amigos Por ser el apoyo en todo momento.
- A los compañeros Gracias muchachos por el trabajo y la lucha por un mejor país y en la transmisión del mensaje.
- Agradecimiento a A mi asesor Lic. Cesar Castellanos y a mi revisor de tesis Lic. Mario Perdomo por su paciencia y contribución en la conclusión de este trabajo.
- A la Universidad de San Carlos Especialmente a la Facultad de Ciencias Económicas, por darme la oportunidad de realizarme como profesional y darme una orientación académica.

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	i
CAPÍTULO I	
EMPRESA DEDICADA AL CULTIVO DE PALMA AFRICANA	
1.1. Definición de empresa	1
1.2. Clasificación de empresas	1
1.2.1 Dependiendo del origen del capital	2
1.2.2 Por los sectores económicos	3
1.2.3 Según la magnitud de la empresa	5
1.3. Las pequeñas y medianas empresas (PYMES)	5
1.3.1 Objetivos	6
1.3.2 El Papel de las PYMES en Guatemala	6
1.4. Empresas Agrícolas	7
1.4.1 Características de la Empresa Agrícola	8
1.4.2 Objetivos de la Empresa Agrícola	8
1.4.3. Unidades de Producción Agropecuaria	10
1.4.4. Actividad Agrícola	10
1.5. Cultivos de la Palma africana en Guatemala	10
1.5.1. Historia de La Palma africana en Guatemala	11
1.5.2. Ciclos de Producción	13
1.5.3. Usos Principales	13
1.5.4. Plantaciones de Palma africana su implementación y Proceso Agrícola Productivo	14
1.5.5. Preparación y Adecuación de las Tierras	17
1.5.6. Selección de los materiales a plantar	17
1.5.7. Fase de Pre Vivero	18
1.5.8. Fase de Vivero	20
1.5.9. Fase de siembra en el campo	26

	Página
1.5.10. Fase de cuidados culturales	28
1.5.11. Fase productiva	30
1.5.12. Certificaciones a las empresas dedicadas al cultivo de Palma africana en Guatemala	32
1.6. Marco Legal	33
1.6.1. Constitución Política de la República de Guatemala	33
1.6.2. Decreto-Ley número 106, Enrique Peralta Azurdia Jefe de Gobierno, Código Civil	34
1.6.3. Decreto número 2-70, Código de Comercio	35
1.6.4. Decreto número 6-91, Código Tributario	37
1.6.5. Decreto número 1441, Código de Trabajo	37
1.6.6. Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria	38
1.6.7. Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado	42
1.6.8. Decreto número 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos	44
1.6.9. Decreto número 15-98, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles	44
1.6.10. Decreto número 70-94, Ley del Impuesto de Circulación de Vehículos	44
1.6.11. Decreto número 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad	45
1.6.12. Dependencias Gubernamentales en las que deberá registrarse	45
1.6.13. Arbitrios municipales	46
1.6.14. Acuerdo Gubernativo número 470-2014 del salario mínimo 2015.	46

CAPÍTULO II

AUDITORÍA EXTERNA

2.1. Definición	47
2.2. Objetivos de la Auditoría	47
2.3. Importancia de la Auditoría	49
2.4. Normas Internacionales de Auditoría	49

	Página
2.5. Norma Internacional de Auditoría 805, “Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros únicos y elementos, cuentas o partidas especiales de un estado financiero	51
2.6. Planificación de Auditoría	53
2.6.1. Responsabilidad de la Planificación	53
2.6.2. Factores que intervienen en la Auditoría	53
2.6.3. Estudio y Evaluación del Control Interno	55
2.7. Programa de Auditoría	56
2.7.1. Objetivos	56
2.7.2. Importancia	57
2.8. Alcance del trabajo	57
2.9. Metodología de la Auditoría	57
2.9.1. Obtención de la información del cliente	58
2.9.2. Obtención de la información legal	59
2.9.3. Establecimiento del Riego de Auditoría	60
2.10. Procedimientos y Programas de Auditoría de Activos Biológicos, planificación técnica	61
2.10.1. Planificación administrativa	61
2.10.2. Ejecución	62
2.10.3. Pruebas y cuestionarios de control interno	63
2.10.4. Pruebas sustantivas	63
2.10.5. Finalización	64

CAPÍTULO III

ACTIVOS BIOLÓGICOS DE ACUERDO A LA SECCIÓN 34 DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (PYMES)

3.1. Actividad Agrícola	65
3.1.1. Activos Biológicos	66

	Página
3.1.2. Producto Agrícola	66
3.1.3. Transformación Biológica	66
3.1.4. Costo de venta	67
3.1.5. Grupo de activos biológicos	68
3.1.6. Cosecha o recolección	68
3.1.7. NIC 41 o Sección 34	69
3.2. NIIF para Pymes	70
3.2.1. Antecedentes	70
3.2.2. Definición de Pequeñas y Medianas Entidades de acuerdo a NIIF para Pymes	72
3.2.3. Objetivo de la NIIF para Pymes	74
3.2.4. Alcance de la NIIF para Pymes	74
3.2.5. Estados Financieros con propósitos de Información General	74
3.3. Actividades Especiales (Sección 34)	74
3.3.1. Alcance de esta sección	75
3.3.2. Agricultura	76
3.3.3. Reconocimiento	77
3.3.4. Medición – Modelo de Valor Razonable	77
3.3.5. Información a revelar – Modelo del Valor Razonable	80
3.3.6. Medición – Modelo del Costo	81
3.3.7. Información a revelar – Modelo del Costo	81
3.4. Método de Flujos Descontados	85

CAPÍTULO IV

AUDITORÍA EXTERNA A LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN UNA EMPRESA DEDICADA AL CULTIVO DE PALMA AFRICANA CON BASE A LA SECCIÓN 34 DE LA NIIF PARA PYMES (CASO PRACTICO)

4.1. Antecedentes	87
4.2. Carta de solicitud de servicios de auditoría	90
4.3. Preparación de Propuesta de servicios profesionales	91

	Página
4.3.1. Obtener la carta compromiso	96
4.4. Carta de aceptación del cliente	101
4.5. Planificación de la auditoría	102
4.5.1. Memorándum de planificación de auditoría	102
4.5.2. Aceptación y continuidad del cliente	108
4.5.3. Evaluar el cumplimiento de los requerimientos éticos, incluyendo independencia	110
4.5.4. Memorándum de planificación de activos biológicos	112
4.5.5. Entendimiento del negocio	115
4.5.6. Determinar la importancia relativa	124
4.5.7. Evaluación de los riesgos por aseveración y plan global de auditoría	126
4.6. Cuestionario de Control Interno	127
4.7. Programa de Auditoría de Activos Biológicos	129
4.8. Cédulas de Auditoría	131
4.8.1. Cédula de marcas de auditoría	131
4.8.2. Estados Financieros proporcionados por la administración	132
4.8.3. Cédulas centralizadoras	134
4.8.4. Cédulas sumarias	136
4.8.5. Cédulas Analíticas	138
4.8.6. Carta de representaciones	154
4.9. Carta a la Gerencia	156
4.10. Informe de Auditoría	158
CONCLUSIONES	164
RECOMENDACIONES	165
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	166

INTRODUCCIÓN

La actividad agrícola es uno de los motores de la economía guatemalteca y cada vez las empresas dedican más atención en la información financiera necesaria para la toma de decisiones.

Se ha observado que la información pertinente al sector agrícola, es escasa y es necesario poder realizar estudios sobre este tema, considerando que existen muchas empresas en Guatemala dedicadas a los monocultivos y que trabajan de forma empírica o por la experiencia.

También verificamos, que la mayoría de información contable para propósitos de información financiera de propósito general para empresas medianas en Guatemala, se basa en las prácticas contables derivadas del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria.

Guatemala forma parte de los países que han adoptado la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades NIIF para Pymes por lo que es necesario que exista información más precisa sobre el uso de algunos métodos de contabilización financiera, específicamente la valuación de activos biológicos, hay pocas referencias de estos procedimientos puesto que la mayoría de empresas guatemaltecas hacen sus valuaciones al costo de acumulación, como lo indica el artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria.

Existen varios trabajos investigativos sobre auditoría externa pero que se detallen en un rubro específico de una empresa agrícola no hay suficiente información, por lo que este estudio se enfoca en cómo desarrollar este tipo de trabajos de la manera profesional utilizando las técnicas descritas en las NIAS.

El Capítulo I Detalla los conceptos y definiciones generales de empresa y empresa agrícola, así como la teoría sobre los procedimientos agrícolas de la palma africana y los requerimientos legales para el funcionamiento de dichas empresas.

El Capítulo II Contiene la teoría general sobre la auditoría externa de estados financieros realizada bajo Normas Internacionales de Auditoría y los procedimientos que debe realizar el auditor externo para planificar, ejecutar e informar sobre un rubro de los estados financieros. En esta se detalla de una forma clara cuales son los procedimientos que se deben realizar para conducir de mejor forma la auditoría para un rubro de los estados financieros.

El Capítulo III Se expone los requerimientos solicitados por la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades sobre la presentación financiera de una empresa guatemalteca bajo ese marco conceptual y en específico lo concerniente a los métodos de contabilización de los activos biológicos, en este caso cultivos de Palma Africana.

En el Capítulo IV Se presenta de forma ordenada un caso práctico empezando con el enunciado e información general, continuando con los papeles de trabajo necesarios para la realización de la auditoría de estados financieros de una empresa dedicada al cultivo de palma africana bajo Normas Internacionales de Auditoría. Se analiza la información proporcionada por el cliente y se proponen ajustes previos a la emisión del dictamen de auditoría sobre un rubro de los estados financieros.

Por ultimo las conclusiones y recomendaciones del trabajo que sustentan los aspectos más importantes de la investigación realizada.

CAPÍTULO I

EMPRESA DEDICADA AL CULTIVO DE PALMA AFRICANA

1.1. Definición de empresa

En sentido general la empresa es una unidad económica o ente social que produce bienes y servicios por medio de diversos elementos personales y materiales coordinados y dirigidos por la actividad humana.

En el artículo 655 del Código de Comercio de Guatemala se define empresa mercantil de la siguiente manera: “Se entiende por empresa mercantil el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios”. (6:97)

“Organización en la cual se coordinan el capital y el trabajo y que, valiéndose del proceso administrativo, produce y comercializa bienes y servicios en marco de riesgo, en el cual el beneficio es necesario para lograr su supervivencia y su crecimiento” (10:211)

“Unidad productora básica del sistema económico capitalista. Es un tipo de organización económica que se dedica a la industria o a los servicios, y puede estar formada como sociedad industrial o comercial”. (17:87)

“Unidad económica formada por un conjunto de factores productivos bajo la dirección, responsabilidad y control del empresario, cuya función es la creación de utilidad mediante la producción de bienes o servicios, y cuyo objetivo vendrá determinado por el sistema económico en que se encuentra inmersa” (31:243)

1.2. Clasificación de empresas

Se puede clasificar de la siguiente manera:

1.2.1. Dependiendo del origen del capital

Según el origen del capital y los sectores a quienes se dirigen sus actividades las empresas pueden clasificarse en:

Estatales o públicas:

“Aquella en la que el Estado Nacional es propietario del capital se caracteriza por la gestión a cargo del mismo Estado, por no perseguir, generalmente, fines de lucro, y por prestar un servicio a la comunidad, por lo que económicamente debe lograr un equilibrio entre ingresos y egresos.” (10:212)

Para este tipo de empresas el capital proviene del estado y su fin primordial es satisfacer necesidades de carácter social. Generalmente son creadas por el gobierno para prestar servicios públicos pudiendo dependiendo de su denominación y forma jurídica, estas pueden ser:

- Centralizadas: Corresponde a aquellas cuya jerarquía es encabezada directamente por el Presidente de la República.
- Descentralizadas: Aquellas que están dotadas de personalidad jurídica y régimen propio.
- Estatales: Pertenecen al Estado, no adoptan forma externa de sociedad privada, tienen personalidad jurídica, se dedican a una actividad económica.
- Mixtas y paraestatales: En estas existe co-participación del estado y particulares para producir bienes y servicios, con el fin de que el Estado tienda a ser el único propietario tanto del capital como de los servicios de las empresas.

Privadas:

“Aquella cuyo capital, administración y dirección, pertenecen a particulares que asumen los riesgos inherentes a la actividad mercantil con la finalidad de obtener beneficios.” (10:212)

“Tipo de organización económica formada con capitales privados, que constituye la unidad productora básica del sistema capitalista y que puede estar formada como sociedad mercantil. Algunas características de la empresa privada son: a) El capital pertenece a los particulares, quienes lo invierten con la finalidad de obtener ganancias; b) las decisiones económicas las toman los empresarios particulares en función de sus intereses; c) existe competencia entre las diversas empresas; d) los medios de producción están en manos de particulares; e) se contratan obreros, a quienes se les paga un salario.” (17:88)

Se entiende entonces que las empresas privadas son aquellas cuyo capital es propiedad de inversionistas privados o particulares y su finalidad es el lucro, estas pueden ser:

- Nacionales: Los inversionistas son del país.
- Extranjeras: Los inversionistas son extranjeros
- Transnacionales: Cuando el capital es predominante de origen extranjero y las utilidades se reinvierten en los países de origen.

1.2.2. Por los sectores económicos

Dependiendo del sector económico al que pertenecen y de acuerdo a sus actividades las empresas se dividen en:

Empresas Primarias

Las empresas de este sector son aquellas que se dedican a las actividades económicas relacionadas con la transformación de los recursos naturales en productos primarios.

Este se encuentra integrado por los siguientes tipos de empresas:

- Agrícolas: Estas se fundamentan en la explotación de los recursos de la tierra.
- Ganaderas: Consiste en el manejo de animales domesticados con el fin de su reproducción y aprovechamiento.

- **Silvícolas:** Tienen como proteger, cosechar, regenerar y explotar los bosques tanto como para recolectar sus productos y realizar actividades de reforestación.
- **Pesqueras y caza:** Estas tienen como fin la extracción y explotación de las riquezas del mar y comprenden todas las actividades de captura, caza, recolección, conservación y utilización de las especies hidrobiológicas.

Empresas Secundarias

Conocidas como empresas del sector industrial, se dividen en dos subsectores:

- **Extractivas y mineras:** Se dedican a la explotación de recursos naturales, ya sea renovables y no renovables.
- **Industriales o de transformación:** Son aquellas que realizan por medio de la transformación de la materia prima, abarca actividades como la construcción, ensamblaje, textil, manufacturera.

Empresas Terciarias

Son las empresas de servicios que incluyen todas las actividades no productivas necesarias para el funcionamiento de la economía y de la sociedad, estas son:

- **Comerciales:** Son las que se dedican a la intermediación de productos terminados entre las empresas industriales y los consumidores.
- **Financieras:** Las que se dedican a los servicios de intermediación relacionadas con la generación de valor a través del dinero.
- **Transporte:** Las que se dedican al traslado de un lugar a otro de bienes o personas.
- **Comunicaciones:** Realizan servicios de transmisión de información por medios convencionales y electromagnéticos.
- **Servicios:** Aquellas que realizan actividades prestadoras de servicios a la sociedad con fines de lucro.

1.2.3. Según la magnitud de la empresa

De acuerdo a la magnitud o tamaño de la empresa se puede clasificar en micro, pequeña, mediana o grande, en la práctica existen distintos criterios para delimitar el tamaño de las empresas, por ejemplo:

- El número de empleados
- El volumen de ventas
- El total de activos que la conforman entre otros.

CRITERIOS PARA LA DEFINICIÓN DE MYPYMES EN GUATEMALA

Criterio No. De Empleados	Micro	Pequeña	Mediana
Ministerio de Economía	1-10	11-80	81-200
Banco Centroamericano de Integración Económica	1-10	11-40	41-60
Cámara de Comercio de Guatemala	1-14	15-30	31-60
Cámara de Industria de Guatemala	1-5	6-50	51-100

Cuadro 1 Fuente: Consulta a cada institución

Criterio Volumen de Ventas a	Micro	Pequeña	Mediana
Ministerio de Economía	1 a 190 salarios mínimos	191 a 3,700 salarios mínimos	3,700 a 15,420 salarios mínimos
Cámara de Industria de Guatemala	Hasta 60,000	Q 60,001 a Q 300,000	Q 300,001 a Q 3,000,00

Cuadro 2 Fuente: Consulta a cada institución

1.3. Las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Las pequeñas y medianas empresas tienen un papel muy importante en la economía de todo país, contribuyendo al crecimiento económico, la competitividad, la innovación y a la creación de empleo. Las PYMES se

caracterizan por ser grandes fuentes generadoras de ingresos, crecimiento económico para los propietarios y son fuente de trabajo en áreas especializadas para los trabajadores, especialmente para la mano de obra no calificada.

La Empresa de Palma Africana Unidad de Análisis, se considera, una mediana Empresa, en virtud que cuenta con 60 trabajadores y no cotiza en bolsa tampoco tiene planes de convertirse en empresa pública.

1.3.1. Objetivos

Todo negocio debe establecer objetivos para definir hacia donde se proyecta la empresa, para contar con las bases y dirección para tomar una decisión, actuar dentro de los lineamientos de la entidad y para medir el éxito del establecimiento de acuerdo con el grado que logren los mismos.

Los objetivos de las pequeñas y medianas empresas deberán representar a las partes interesadas de la misma por ejemplo:

- Al propietario para obtener un nivel de ganancia satisfactorio
- Al empleado para que se le remuneré justa y competitivamente
- Al cliente que la calidad de los productos sea buena y los precios competitivos
- A la comunidad, que la empresa se transforme en un miembro socialmente responsable de la misma.

1.3.2. El papel de las PYMES en Guatemala

En Guatemala existen diferentes tipos de pequeñas y medianas empresas, como las dedicadas a la fabricación y distribución de textiles, a la elaboración de cajas de cartón, las especializadas en calzado, en fabricación de muebles de madera, los pequeños productores agrícolas etc.

Las pequeñas y medianas empresas tienen un papel muy importante en la actividad económica del país, han surgido como un medio de subsistencia, para

contribuir al desarrollo personal y económico de muchos guatemaltecos, no sólo de sus propietarios, sino de sus clientes internos y externos y de los trabajadores.

“La Federación de la pequeña y mediana empresa en Guatemala estima que el 93% de las empresas son PYMES, las cuales contribuyen al 40% de PIB y generan el 85% del empleo” (2:3)

En Guatemala las pequeñas y mediana empresas han surgido como empresas familiares, que con arduo trabajo y esfuerzos han logrado seguir adelante en sus operaciones.

1.4. Empresas Agrícolas

Son aquellas empresas que producen bienes agrícolas en grandes cantidades, así mismo proporcionan materia prima a otras industrias.

“Ente cuya actividad principal consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza para favorecer la reproducción, el mejoramiento y el crecimiento de plantas y animales” (10:212)

“Por empresa agrícola se entiende como una unidad técnico-económica dentro de la cual el respectivo empresario agrícola, utilizando los recursos limitados de trabajo y el capital, adopte las medidas necesarias para poner en práctica e implementar un sistema de producción, con el propósito de alcanzar en un tiempo determinado un conjunto de objetivos y resultados económicos o de otro tipo.

Hoy en día, se utiliza el término como sinónimo de explotación de la empresa agrícola.” (18:1)

“Otra definición de empresa agrícola se entiende como una unidad técnico económica utilizando la mano de obra e insumos propios que deberán cumplir la siguientes cuatro condiciones:

1. Producir uno o más productos agrícolas
2. Alcanzar o superar un tamaño mínimo (superficie cultivada o número de animales vivos)

3. Estar sujeta a una gestión única.
4. Estar localizada en un local bien determinado e identificable” (18:1)

Algunos autores incluyen en su definición de empresa agrícola un criterio biológico, es decir que esta empresa agrícola puede existir siempre y cuando su producción se desarrolle según leyes biológicas.

Se puede definir entonces la empresa agrícola como la unidad de producción económica, constituida por el empresario y sus colaboradores, así como por la tierra y demás elementos organizados mediante los cuales se ejercita una actividad agrícola, ganadera, forestal o mixta.

1.4.1. Características de la Empresa Agrícola

- a) Factores de producción incontrolables, es decir dependencia total de la materia viva (suelo)
- b) Complejidad en los procesos de producción: la empresa agrícola realiza de forma simultánea diversos procesos productivos ya que es la única forma de utilizar toda la capacidad productiva existente (tierra, mano de obra y capital).
- c) El tiempo como parte del proceso de producción. Los procesos de producción no se pueden acortar más de lo posible climática y genéticamente según la naturaleza viva de la producción a obtener y ello crea una cierta dependencia para el usuario.

1.4.2. Objetivos de la Empresa Agrícola

Todo negocio debe establecer objetivos para definir hacia donde se proyecta la empresa, para contar con las bases y dirección para tomar una decisión, actuar dentro de los lineamientos de la entidad y para medir el éxito del establecimiento de acuerdo con el grado que logren los mismos.

La empresa se enfrenta a aspectos como ausencia de racionalidad perfecta y a una multiplicidad de objetivos que satisfacer, entre los que la maximización del

beneficio no representa en muchos casos el objetivo principal. De hecho, en la actualidad se distinguen tres niveles de objetivos o fines:

- a. De primer nivel o generales: Objetivos a alcanzar a largo plazo.
- b. De segundo nivel o intermedios: Objetivos a mediano plazo (beneficio, ganancia, etc.) necesarios para alcanzar los objetivos generales.
- c. De tercer nivel: necesarios para alcanzar los objetivos de segundo nivel.

En el caso concreto de la empresa agrícola, la consecución de un nivel de vida digno y satisfactorio para el empresario, compatible con la supervivencia a largo plazo de la empresa se puede considerar un objetivo general.

Dentro de los objetivos intermedios o de segundo nivel, podríamos situar la maximización del beneficio como objetivo prioritario, esto sin olvidarnos de la minimización del riesgo unido al mantenimiento del equilibrio financiero de la empresa.

Otro aspecto a delimitar sería la determinación del beneficio y si hablamos de la variable resultante de deducir los gastos totales a los ingresos totales o por el contrario hablamos de la maximización de otras variables como el margen bruto, margen neto, ganancia o renta agrícola (beneficio más coste de oportunidad), etc.

En definitiva, sin supervivencia no hay posibilidad de obtener beneficios y a la inversa.

La atención de la unidad familiar, la remuneración del factor trabajo, las obligaciones financieras derivadas de los diferentes procesos de inversión, hacen imprescindible igualmente la obtención del beneficio. En el tercer nivel podemos distinguir.

1. Maximización de los rendimientos.
2. Mejora de la organización de la actividad productiva.
3. Adecuado nivel de liquidez y solvencia.
4. Optimización del empleo.

La consecución de los objetivos puede estar motivada por razones estrictamente económicas en unos casos o por los gustos y preferencias del empresario en otros.

Ahora en el caso de las pequeñas y medianas empresas los objetivos deberán representar a las partes interesadas de la misma forma.

1. Al propietario para obtener un nivel de ganancia satisfactorio.
2. Al empleado para que se remuneré justa y competitivamente.
3. Al cliente que la calidad de los productos sea buena y los precios competitivos.
4. A la comunidad, que la empresa se transforme en un miembro socialmente responsable de la misma.

1.4.3. Unidades de Producción Agropecuaria

Unidad de Producción Agropecuaria UPA es una extensión de tierra de 500 metros cuadrados o más, dedicada total o parcialmente a la producción agropecuaria, considerada como una unidad económica. También lo son las superficies menores a dicha extensión que mantengan características de las UPA descritas, pero que hayan vendido un producto, durante el periodo de referencia.

1.4.4. Actividad Agrícola

Se ha mencionado que las empresas agrícolas pretenden realizar sus fines por medio de la actividad agrícola que según la NIC 41 - Norma Internacional de Contabilidad "Agricultura", la actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

1.5. Cultivo de la Palma Africana en Guatemala

"En un mundo globalizado, el uso y aprovechamiento de la palma africana, se ha extendido más allá de las poblaciones africanas, ahora se ha introducido en

países asiáticos y latinoamericanos bajo la óptica ya no alimentaria o medicinal, menos cultural, sino ha entrado en la dinámica económica del mercado de la acumulación; redefiniendo el contexto mundial. Ahora, la palma africana pasa de ser una especie silvestre, o de cultivarse a una escala pequeña en las tierras de África occidental, a convertirse en extensos monocultivos, con fines industriales, para obtener aceite que será utilizado como combustible (...)" (3:16)

La palma aceitera o palma africana es nativa de África tropical, se extiende desde el Congo hasta Sierra Leona, en el área centro-occidental específicamente en el Golfo de Guinea, el científico Hutchinson clasificó la palma de aceite como una planta monocotiledónea, incluida en el orden Palmales, familia Arecaceae, género *Elaeis* y especie *E. Guineensis* Jac. Su aprovechamiento se remonta a más de 5,000 años en donde las poblaciones locales emplearon la palma para los más diversos usos, desde alimenticios hasta medicinales, pasando por el aprovechamiento de fibras y el uso de savia para fabricar vino de palma. A pesar de ello, es a partir del siglo XV que su cultivo se propago a otras regiones de África, Asia y América.

La Palma Africana es una planta que pertenece a la familia Arecaceae es una planta perenne que consiste en una arbórea de hasta 40 metros de alto, es cultivada para la extracción de aceite y otros subproductos. Su altura se limita a los 10 a 15 metros, con hojas en forma de penachos y flores de color amarillento agrupadas en espiga y la frutos de color anaranjado, de la pulpa de la fruta se extrae el aceite crudo de palma y de la almendra o semilla el aceite y harina de palmiste.

La especie de palma tiene tres variedades: Dura, Pisifera y Tenera. De ellas la variedad Tenera es la que se utiliza comercialmente para la extracción del aceite y es un cruce entre las otras dos variedades (Dura y Pisifera).

1.5.1. Historia de La Palma Africana en Guatemala

“La palma de aceite es uno de muchos otros cultivos que sustituyeron la siembra de algodón en la década de los años ochenta. Luego de la búsqueda de diversas

opciones que sustituyeran aquél cultivo, se comprobó que la palma de aceite ofrece más ventajas: es la más eficiente, es social y ambientalmente sostenible y, genera empleo permanente por ser un cultivo perenne y porque el corte del fruto no es mecánico, es 100% manual.

Es 1988 el año en el que se registra el inicio formal de la siembra de palma de aceite en áreas antes destinadas al algodón. Fue en los años 1991 y 1992 que se cosecharon los primeros frutos de este cultivo.

La palma de aceite se ha desarrollado en el país en los últimos 27 años. Las zonas aptas se encuentran principalmente en la Costa Sur; en el nororiente, en los departamentos de Izabal, y las verapaces, en específico en los valles de los ríos Motagua y Polochic. También en los departamentos de Quiché y en el sur del departamento de Petén.

El cultivo se ha establecido, especialmente, en zonas que antes eran dedicadas a la ganadería o a la producción de otros cultivos como el algodón y banano.

En Guatemala, el territorio es de 10,888,915.11 hectáreas de las cuales 7,354,115.11 es tierra de uso agropecuario. Según la Encuesta Nacional Agropecuaria –ENA 2013, de esta área, el cultivo de maíz tiene una superficie de 803 mil hectáreas, le sigue el frijol con 184 mil hectáreas. De los cultivos permanentes la palma africana ocupa el tercer lugar en superficie cultivada a nivel nacional.

En este contexto las Unidades de Producción Agropecuaria podría decirse que cada hectárea para uso agropecuario es identificada como una Unidad de Producción Agropecuaria. Según las estadísticas de población ocupada según actividad económica en el año 2014 la agricultura absorbe la mayor cantidad de fuerza de trabajo con 31.2% de la población económicamente activa.

Al 2014 la palma de aceite ocupaba 130 mil hectáreas, es decir, alrededor del 4% del total de la superficie agrícola del país.

“La agroindustria de la palma de aceite ha sido la fuente más eficiente en la producción de aceites en el mundo, debido a que produce más aceite por hectárea, requiriendo menos tierra y espacio que otros cultivos oleaginosos, además es ambiental y socialmente sostenible. Por esta razón la palma se ha convertido en una opción de desarrollo para muchos guatemaltecos” (20:1)

“Las plantaciones de este cultivo se han desarrollado considerablemente en el País durante los últimos años, extendiéndose a regiones como la cuenca del Polochic en el departamento de Izabal y las verapaces, así como el área sur de Petén y el Norte de Quiché, las semillas utilizadas en dichas plantaciones son producidos genéticamente e importados principalmente desde Costa Rica. En la actualidad existen en el País nueve plantas extractoras de Aceite de Palma en operación, ubicadas de la siguiente forma: tres en el Municipio de Sayaxche Petén, dos en el departamento de Izabal y cuatro más en el área de la costa sur, también existen en construcción dos más que se encuentran una en Sayaxche Peten y la otra en el departamento de Izabal“(11:2)

1.5.2. Ciclos de producción

Es un cultivo de tipo permanente, debido a que su fase productiva o re-colectiva puede presentarse hasta los tres años posteriores a su siembra en la fase de vivero y su vida productiva puede durar hasta 20 años, este cultivo se cosecha durante todo el año sin interrupción.

La palma africana a diferencia de un cultivo temporal que deja el suelo descubierto durante varios meses tiene la cualidad de convertirse en un bosque tropical artificial. Cuando se siembra un árbol de palma se contribuye a la reforestación del área.

1.5.3. Usos Principales

“El aceite de palma atraviesa un estigma mundial, el cual dice que la producción de aceite de palma es igual a deforestación. Sin embargo, menos de un 1% de

área total agrícola del mundo está ocupado por palma de aceite que produce a cambio 30% de los 17 aceites y grasas mundiales.

El aceite de palma se utiliza en la actualidad para fabricar uno de cada diez productos empacados en los supermercados, por lo que es un aceite que, se aprovecha primordialmente para producir alimentos y productos de consumo humano. Entre los productos alimenticios extraídos de la palma se encuentran: margarina para repostería y uso industrial, aceites de cocina, grasas para galletas y manteca, entre otros.

En este sentido, la palma de aceite contribuye al fortalecimiento de la soberanía alimentaria. Asimismo, se utiliza en otras industrias, por ejemplo: en productos de aseo personal, de limpieza, cosméticos, concentrado animal, entre otros. El 80% del aceite de palma que se produce en el mundo es para consumo humano. Cabe destacar que el aceite de palma es saludable ya que ofrece una solución óptima para sustituir aquellos aceites vegetales suaves, como los de soya o girasol que para darles mayor estabilidad o endurecerlos, son sometidos a un proceso parcial de hidrogenación, dando lugar a la formación de ácidos grasos trans que inciden desfavorablemente en la salud humana. Se ha comprobado que el aceite de palma no altera los niveles de colesterol debido a su composición balanceada de ácidos grasos saturados e insaturados.” (19:1)

1.5.4. Plantaciones de Palma Africana su implementación y Proceso Agrícola Productivo

“Para llevar a cabo una implementación exitosa de una Plantación de Palma Africana deben efectuarse estudios y análisis técnicos, económicos, sociales y ambientales.

El primer factor técnico a tomarse en cuenta es la ubicación geográfica la cual debe contar con un clima tropical evitando por completo los ambientes templados y fríos, los niveles más altos de producción coinciden con las altas temperaturas siendo el promedio más adecuado los 28° centígrados, así como adecuados

suministros de agua y luz solar. Por lo que la altura más recomendable se encuentra debajo de los 500 metros sobre el nivel del mar.

“Además debe de buscarse un suelo franco-arcilloso, suelto, profundo y de origen aluvial o volcánico, ya que son los mejores para este tipo de cultivo. Luego de que todos los estudios y requerimientos hayan sido efectuados satisfactoriamente se procede a desarrollar cada una de las etapas de la plantación propiamente dicha como lo son el diseño de la plantación, la preparación y adecuación de las tierras, selección de los materiales a plantar, pre vivero, vivero, siembra, mantenimiento, cuidados, y la cosecha.” (7:45)

Para que una plantación pueda ser rentable primero se debe cumplir con las prácticas técnicas para el cultivo de palma africana, en los cuales se sugiere deben sembrarse 143 palmas por hectárea para obtener el mejor rendimiento en la cosecha de fruta, la factibilidad para proyectar una plantación radica sensiblemente al rendimiento por hectárea y asociado a sus costos de mantenimiento.

De acuerdo a las prácticas de este cultivo el rendimiento dependiendo de factores que se detallan en este apartado como altitud, clima, riego, terreno etc. De acuerdo a estudios técnicos el rendimiento oscila entre 10 y 25 toneladas por hectárea. Un estudio técnico realizado para un productor independiente en el Valle de Lean departamento de Atlántida, Honduras en el año 2014 concluyó que es factible proyectar una plantación de 200 hectáreas con recuperación de la inversión inicial en aproximadamente 10 años.

Diseño de la Plantación

“El diseño teórico y gráfico del establecimiento del proyecto en el campo es básico para la planeación del cultivo de palma africana, y debe adecuarse a las condiciones naturales así como socioeconómicas del lugar en donde se establecerá el proyecto, en esta etapa se define el tamaño, la ubicación y orientación de toda la infraestructura vial y de los canales de manejo de aguas, las

obras civiles como los campamentos, bodegas de insumos, potreros, pozos, oficinas, etc.

Todo esto permite facilitar la producción así como bajar costos y aprovechar de mejor forma los recursos disponibles ya que se desarrolla según las condiciones naturales y sociales del lugar donde se ubica la plantación.” (7:76)

· **Los Lotes**

“Los lotes de siembra se refiere a los bloques donde se habrán de sembrar las palmas varían de acuerdo al sistema de cosecha que se tiene planificado implementar, el cual puede ser manual o al hombro por los cosecheros, en carretillas haladas por animales o sistemas mecanizados de furgonetas, etc.

En la actualidad el diseño de las plantaciones se desarrolla a partir de lotes adaptados en tamaño y cantidad de palmas según dimensiones físicas del proyecto, a través de este sistema de lotes se hace más fácil la implementación de controles como codificaciones, identificación de variedades de semilla, edades, cantidades de palmas por hectárea y diversos factores como las variedades de suelo que puedan existir, además permite la generación fácil y confiable de información financiera y administrativa como los rendimientos de cosecha, costos de producción, pago de labores, inventario de palmas, consumo de insumos agrícolas, etc.” (7:78)

· **Vías internas**

“Las vías de acceso a la plantación pueden ser divididas en primarias y secundarias, y deben ser elaboradas y trazadas de acuerdo al diseño de siembra y las condiciones topográficas del terreno, un buen diseño de vías facilitará el desarrollo de todas las labores agrícolas de cuidado y mantenimiento, así como la máxima eficiencia en los costos de cosecha y traslado de la misma.” (7:78)

1.5.5. Preparación y Adecuación de las Tierras

“Regularmente los proyectos de Palma Africana se desarrollan en tierras que han sido ocupadas por selvas tropicales, tierras con uso ganadero u otro tipo de cultivos, por lo que luego de conocer el uso anterior de la tierra debe planificarse una preparación y adecuación de los terrenos, esto para recibir de la mejor forma posible todas las palmitas que vienen del vivero y lograr de ellas los mejores rendimientos de producción.

Los principales factores que deben considerarse en la fase de preparación es lograr terrenos libres de sombra, lograr suelos y bien aireados que cuenten con canales suficientes para el manejo de excesos y escases del agua. Dentro de las labores de preparación y adecuación del terreno se incluye la construcción de vías que se refiere a las rutas de adecuación del terreno se incluye la construcción de vías que se refiere a las rutas de cosecha, carreteras principales y secundarias puentes y canales, de todas las cuales dependerá la eficiencia en el movimientos y traslado de la producción, personal, insumos y demás afectando directamente en los costos de producción, perjudicando o beneficiando las utilidades del accionista, la adecuación también se refiere a la distribución y orientación real de los lotes para ubicar en forma exacta cada una de las plantas.” (7:80)

1.5.6. Selección de los materiales a plantar

“La Palma Africana es un cultivo cuya vida de explotación agrícola es muy extensa por lo que se hace necesaria la selección de materiales de la más alta calidad que sean proporcionados por lo mejores proveedores existentes en el medio agrícola internacional, que cuenten con un pleno reconocimientos y amplia especialización, dedicadas a la investigación y desarrollo de materiales de primera calidad que garanticen una buena adaptación al lugar geográfico donde se ubica el proyecto en cuanto al clima y el suelo, alta producción de racimos, obtener la máxima cantidad de aceite y almendras, siendo estas las características principales que deben buscarse.

El material que más es utilizado en el mundo es un material Ténera (D x P) que proviene de cruzar una palma Dura (D x D) que se toma como madre, con una palma Pisífera (P x P) que aporta el polen, este material es distribuido y mejorado genéticamente por diversas empresas logrando satisfactoriamente altos índices de producción. Los materiales suelen nombrarse según el origen de los padres como lo son Ekona, Avros, La ME, Yangambi, Ghana, Tanzania etc. La cantidad de semillas a adquirir debe calcularse según la dimensión de los terrenos bajo un estándar internacional de 143 palmas por hectárea, agregando un 15% de mermas y descartes en pre vivero y vivero antes de poderse trasladar al campo de siembra. Además de los materiales tradicionales existen otras variedades de semilla que se encuentran en proceso de investigación y desarrollo como la Palma Americana y de tipo asexual los cuales han sido clonados debido a los altos rendimientos experimentados, pero aún se encuentran en fase de experimentación” (7:90)

1.5.7. Fase de Pre Vivero

“Se refiere al lugar físico planificado para recibir las semillas germinadas que se han de sembrar en bolsas plásticas diseñadas para este fin, estas deben contener un buen suelo colarse a la sombra por un periodo de 70 a 90 días. Esta es una etapa de alto cuidado y protección para las palmitas sin descuidar el manejo de los costos, durante esta primer etapa se les han de proveer de todos los cuidados necesarios, protegiéndolas de animales, plagas y enfermedades, esto manteniendo un manejo constante de limpieza, fertilización, riego y vigilancia sanitaria, vegetal. La colocación del techo de malla que proporciona la sombra debe de estar colocado a una altura aproximada de dos metros para mantener un flujo adecuado de aire y un acceso fácil para los trabajadores encargados de todas las labores de cuidado. También deben construirse camas altas de tierra para evitar que las bolsas puedan quedar cubiertas de agua con una lluvia fuerte, además de tener un sistema de drenaje bien diseñado para evitar los excesos o acumulación de agua. Existen semillas que se han desarrollado de forma doble hasta triple lo que significa que pueden obtenerse dos o tres plántulas de estas

semillas. La labor más dedicada es la siembra de la semilla germinada en las bolsitas del pre vivero. Ello se debe a la fragilidad de los tejidos recién emergidos y a la dificultad de distinguir la plúmula de la radícula.” (7:98)

· **Siembra**

En el establecimiento del pre vivero se pueden utilizar bolsas de polietileno de 15 x 13 centímetros. Las que se pueden agruparse en camas de 1.2 metros de ancho para facilitar labores de combate de malezas, plagas y enfermedades. Así mismo facilita el riego y prácticas de selección de plantas anormales. La tierra que se utiliza para el llenado de bolsas debe ser similar a la que utilizara en el vivero principal.

La semilla se siembra haciendo un agujero en el centro del suelo contenido en la bolsa, cuya profundidad depende del tamaño del embrión y una vez introducida la semilla debe quedar cubierta por una capa de suelo aproximadamente de 1 centímetro de altura.

· **Colocación de sombra**

Otro punto importante es la colocación de sombra que proteja las plantas de la incidencia directa de los rayos solares. Puede construirse una estructura de 2 metros de altura con las hojas de palmas nativas que permitan el paso de un estimado del 60% de luz solar. Esta cobertura debe removerse en un 50% antes del trasplante al vivero principal y la restante ocho días posteriores con el propósito de reducir el impacto que sufran las plantitas a la hora de exponerse directamente a los rayos del sol en la fase del vivero.

· **Fertilización**

La fertilización del pre-vivero debe realizarse hasta que aparezca la primera hoja totalmente abierta aproximadamente a las cuatro semanas después de la siembra. En esta circunstancia generalmente se hace por vía foliar y puede iniciarse con la aplicación de urea en proporción de 30 gramos disueltos en 16 litros de agua.

Durante las semanas 5 y 6, 7 y de la 8 a la 12 pueden aplicarse 60, 75 y 80 gramos del químico diluido en 18 litros de agua respectivamente.

- **Riego del Pre vivero**

En la etapa de pre vivero se recomienda el uso de micro aspersores para lograr eficiencia en el riego. Además es conveniente el uso de cobertura aplicadas sobre el suelo de la bolsa para disminuir las pérdidas de humedad prevenir la emergencia de malezas. También debe mantenerse un adecuado esparcimiento de las bolsas para evitar la formación de microclimas favorables para el desarrollo de enfermedades.

- **Trasplante de palmas**

Antes de trasplantar las plantitas al vivero principal deben hacerse una selección para eliminar aquellas plantitas anormales tales como plantas con hojas alargadas, hojas corrugadas o cualquier otro tipo de problema. Las plantas para ser trasplantadas al vivero principal no deben permanecer más de 3 meses en el pre vivero, periodo en el cual deben alcanzar un máximo de tres hojas.

1.5.8. Fase de Vivero

“Durante el tiempo que las palmitas se desarrollan en el Pre-vivero se va adecuado el área del vivero, el cual debe diseñarse en un espacio contiguo al Pre-vivero, lo cual disminuye costos y evita manipulaciones excesivas de las plántulas. Las plántulas provenientes del pre vivero son extraídas de la bolsita original y colocadas en bolsas más grandes de aproximadamente 45 por 28 centímetros las cuales son rellanadas con tierra de buena calidad y en el centro de la misma se abre un agujero suficiente para colocar la plántula del pre vivero dejando por fuera la parte superior del pedúnculo y las hojitas. La preparación del Vivero consiste en disponer un área de tierra suficiente para la cantidad de semillas adquiridas pudiendo ser manejable entre las cantidades que van ingresando al Pre-vivero y las palmas listas para trasladarse a la siembra en campo, poner el terreno en condiciones adecuadas para recibir las bosas, preparar estas con la mejor calidad

de suelo posible y colocarlas perfectamente alineadas y orientadas. El cálculo para determinar el área del vivero se basa en la distancia que separa a las bolas unas de otras condicionado por el tiempo que permanecerán las palmas antes de ser llevadas al campo evitando el hacinamiento de la plántulas, el tiempo que deber permanecer debe ser de no menos de diez meses ni mayor de dieciocho. La preparación del terreno para el vivero debe considerar la nivelación del terreno, eliminar la vegetación y trazar los canales de evacuación de los excedentes de aguas de riego y lluvia. Los viveros se organizan por bloques separados por vías de acceso y organizados de acuerdo a las diferentes variedades de materiales, las vías o áreas de acceso se utilizan para efectuar las labores de cuidado y mantenimiento y posteriormente para evacuar las palmas hacia la siembra en el campo (7:101)

- **Llenado de bolsas**

Consiste en llenar con tierra negra las bolsas que servirán para la siembra de plantitas provenientes del pre-vivero. Dichas bolsas deben ser de polietileno negro, con perforaciones en la parte intermedia e inferior para facilitar el drenaje y aireación de las raíces.

Si el vivero está programado para ser trasplantado al campo a los 12 meses de edad, el distanciamiento entre bolsas podría ser de 90 centímetros entre plantas en forma triangular. Si van a permanecer en el vivero por más tiempo es recomendable alinear a 1.20 metros para evitar la competencia entre plantas por luz y agua.

- **Siembra**

Cuando se trata de plantitas provenientes del pre-vivero es muy importante, al momento de llevar a cabo el trasplante, mantener una buena supervisión para reducir el estrés que pueden sufrir las plantas. Es necesario preparar un agujero en el centro del suelo contenido en la bolsa que sea de mayor tamaño que el adobe que proviene del pre-vivero. Se elimina cuidadosamente la bolsa de pre vivero para evitar la destrucción del adobe y se introduce en el agujero, luego se

rellena con tierra y se compacta sucesivamente para evitar la formación de bolsas de aire. Es conveniente que la tierra de bolsa de vivero principal esté húmeda cuando se efectuó la siembra.

Además es importante dejar un espacio de 5 centímetros en la parte superior de la bolsa sin llenar para colocar una cobertura (se puede utilizar cascara de arroz, cascarilla de coquito de palma o algún otro material). Luego se hace un doble dobléz en la parte superior de la bolsa para brindarle mayor resistencia y evitar el estancamiento superficial de agua y su rompimiento.

Es necesario preparar con anticipación toda la infraestructura necesaria. Las bolsas deben estar llenas de tierra preferiblemente alineadas y además el equipo de riego debe estar instalado.

· **Fertilización del vivero**

El programa de fertilización debe diseñarse de acuerdo con el lugar donde establece el vivero que a su vez depende principalmente de la fertilidad del suelo que se vaya a utilizar. Una recomendación generalizada de fertilización es improcedente porque podría causar en algunos viveros deficiencias y otros excesos, factor que incrementa los costos del vivero. Generalmente los programas de fertilización se fundamentan en la aplicación de los nutrientes primarias (fosforo, nitrógeno y potasio)

El fertilizante debe ser aplicado al suelo de la bolsa en una franja ancha alrededor de la palma evitando el contacto con el follaje o con la raíz para evitar posibles quemaduras en ambos.

· **Combate de malezas**

Consiste en limpiar la maleza que crece dentro y fuera de cada bolsa. El combate de maleza en el piso puede hacerse en ciclos periódicos con herbicidas post emergentes de amplio espectro, generalmente mezclados con un pre emergente.

Este combate debe realizarse de forma manual.

- **Combate de plagas y enfermedades**

Las plagas que eventualmente atacan el vivero dependen de la localidad y ubicación. En algunos lugares una de las principales plagas la constituyen las ratas que atacan principalmente el bulbo basal de la palma. Para combatir estos roedores se requiere la utilización de prácticas culturales como un buen combate de malezas tanto en toda la periferia del vivero como dentro del mismo incluyendo canales de drenaje y vías de acceso; también mediante la eliminación de los estancamientos de agua y la acumulación de residuos de maleza u otros materiales en el interior del vivero. En caso de persistir es necesario el uso de cebos envenenados distribuidos estratégicamente.

- **Riego del vivero**

El suministro adecuado y oportuno de agua es fundamental para el establecimiento exitoso de un vivero. Del balance correcto de la humedad en el suelo de las bolsas de vivero depende en gran parte el desarrollo y el crecimiento óptimo de las palmas de vivero.

El riego es necesario en áreas donde existe alguna época del año en que no puede suplirse de manera natural la cantidad de agua requerida para el crecimiento de la palma. Es conveniente que el suelo de la bolsa permanezca húmedo a capacidad de campo y que no ocurran excesos ni déficit de humedad.

Existen varios métodos que se utilizan en el riego de viveros, entre ellos se encuentran los siguientes:

- **Riego manual:** Se usa en viveros pequeños y consiste en utilizar regaderas o recipientes que se cargan en forma manual y se aplican directamente a la bolsa mediante el uso de mangueras.
- **Riego por gravedad:** Consiste en hacer llegar el agua hasta las bolsas de vivero por medio de canales hasta que el suelo se humedezca adecuadamente.

En general se cuenta con canales principales desde donde se extrae el agua mediante sifones y represas, así se distribuye el agua por medio de canales de menor tamaño hasta las bolsas.

- **Riego por aspersión:** No es más que suministrar el agua sobre la superficie del suelo simulando la lluvia natural. Este es el método de irrigación más común y eficiente en viveros de palma africana. Uno de los aspectos más importantes en el uso de este método es el diseño y correcta distribución de los aspersores, para garantizar el traslape.

- **Selección de plantas de vivero**

Otra labor importante es seleccionar las plantas del vivero porque de esta tarea depende la calidad del material que se llevará al campo. La primera selección se realiza a los 2 ó 3 meses después de la siembra en el vivero, eliminándose todas las plantas que presentan las siguientes deficiencias: hojas con folíolos más angostos, hojas arrolladas o corrugadas, quimeras y plantas muy pequeñas.

Esta primera selección es de muy importante debido a que al eliminarse estas plantas posteriormente se puede economizar dinero en el mantenimiento del vivero principalmente en fertilizaciones, combate de malezas, control de plagas y disminución de enfermedades.

La selección final se realiza aproximadamente un mes antes de realizar el trasplante al campo. Las plantas que deben eliminarse en esta etapa son las que presentan las siguientes malformaciones: hojas no diferenciadas (son aquellas en que los folíolos se mantienen unidos aún en las hojas de mayor edad), hojas extremadamente pequeñas y folíolos con ángulo de inserción muy agudos

· **Preparación de tierras**

Existen varias técnicas para realizar la limpieza del terreno a sembrar, en general incluyen tumba de árboles y arbustos, la extracción de la madera, el acordonado y la quema o rastra de material vegetal.

En la preparación del terreno, se debe iniciar con la construcción de la red principal de drenaje y la ejecución de las operaciones de labranza del suelo, es recomendable la implementación del sub-suelo, con el propósito de romper posibles capas compactadas de suelo, ocasionadas por labores de labranza del cultivo anterior, tránsito de vehículos y maquinaria de labores culturales y cosecha, o por el pisoteo del ganado o por otros motivos. Dependiendo de las condiciones de suelo y clima se efectuarán una o dos labores de arado o rastra pesada en sustitución del subsuelo.

· **Drenaje y vías de acceso**

Es importante señalar que el diseño de la red de vías de comunicación, sistema de siembra cosecha y evacuación de fruta cortada debe efectuarse en función de la red de drenaje y no a la inversa. Un adecuado sistema de vías de comunicación en una plantación de palma africana sería de la siguiente manera:

Centro de cosecha (secundario): Este es un camino de recolección que se encuentra al centro de un bloque generalmente compuesto de seis hileras de palma a lo largo, del cual la fruta es llevada por el cosechador después del corte. De este camino la fruta es llevada mediante unidades de transporte mecanizado o animal hacia su centro de acopio.

Centro de cosecha (primario): Ruta principal de transporte donde se unen los caminos secundarios a través de la cual se transporta la fruta cosechada hasta la planta extractora.

La construcción de la red de vías de comunicación es conveniente realizarla antes del establecer la plantación: esto facilita las labores de siembra y de la construcción de otras obras de infraestructura.

Se recomienda contar con un levantamiento topográfico para su diseño y tratar de evitar al máximo la construcción de puentes con el propósito de reducir costos. La intensidad de la red de vías de comunicación dependerá del tamaño de la plantación y del método de transporte que se utilizará.

1.5.9. Fase de siembra en el campo

“Al sembrar las palmas de aceite en el campo, el primer objetivo es que se pongan en producción lo más pronto posible y así reducir el periodo en el cual no se está obteniendo una restitución del desembolso de capital. El crecimiento hasta la etapa de producción puede ser afectado en la época de plantación por el grado de desarrollo y salud de la plantita en el vivero, el método de trasplante y la época de trasplante.

El segundo objetivo es espaciar las plantas en el campo de manera que se llegue a obtener el rendimiento óptimo del periodo total de producción. Antes del trasplante es esencial un entresacado cuidadoso para eliminar las plantas anormales (7:101)

· Medición de distanciado y balizado

Consiste medir el terreno con el objetivo de identificar los puntos en los cuales se sembrará la palma.

En la mayoría de las localidades donde se cultiva la palma africana, la siembra se realiza en un patrón de triángulos equiláteros con una distancia de 9 metros entre palmas y 9 metros entre hileras, para un total de 143 palmas por hectáreas, sembrados en hileras orientadas de norte a sur para lograr un mejor aprovechamiento de la luz. Sin embargo en caso de presentarse problemas de drenaje, la orientación de los canales de drenaje debe dictar la orientación de la siembra. Los sitios donde se sembrarán las palmas se identifican enterrando estacas (balizas) a una altura promedio de 1 metro de alto.

- **Ahoyado**

Consiste en realizar un agujero en el lugar donde previamente se han enterrado las balizas.

El hoyo de siembra debe tener un diámetro al menos de 10 centímetros más ancho y 5 centímetros más profundo que el tamaño del adobe de la planta que proviene del vivero principal.

- **Transporte de las palmas del vivero al campo**

Esta actividad se debe llevar a cabo muy cuidadosamente para no dañar las palmas. Cuando se trata de palmas mayores de 12 meses es importante poder efectuar una poda moderada de las hojas adultas. Así se facilita el transporte y se reduce el estrés del trasplante. Las palmas deben llevarse al campo en carretas u otro medio de transporte y deben ubicarse junto al agujero donde se sembrará

“La edad de trasplante de las plantas del vivero al área de siembra se determina desde el principio de la planificación, mientras más tiempo pasen las plantas en el vivero debe contarse con bolsas más grandes por lo tanto más pesadas lo que incrementa significativamente los costos, es más favorable que sean trasladadas palmas más pequeñas para que no se deterioren en su traslado del vivero al sitio de siembra y se logre una más rápida adaptación al medio natural, la edad optimas es entre los diez catorce meses de estar en el vivero, esta prácticas es la más utilizada. Cuando se resiembra plantaciones viejas, donde el desarrollo poblacional de insectos es favorecido por la destrucción de las palmas que se renuevan, es común las siembra de palmas de 18 y hasta 24 meses de vivero. La idea es llevar al campo árboles más desarrollados, que soporten ventajosa y eventualmente los ataques de insectos lo cual disminuye los costos de control y reduce el tiempo de mayor sensibilidad de la palma al daño que la produce la plaga” (7:111)

“El mejor momento de trasplante o siembra en sitio es justo en el inicio de la estación lluviosa, de modo que las palmas puedan aprovechar un ambiente

favorable para su desarrollo durante el periodo de adaptación a las condiciones naturales del medio donde crecerán y producirán por muchos años.

Sin embargo, si se dispone de riego o las condiciones de clima son relativamente estables durante todo el año, la siembra se puede llevar a cabo en cualquier momento y esta actividad dependerá de la época más propicia para la preparación del terreno” (7:112)

· **Fertilización**

Es necesario agregar un fertilizante con fosfato al fondo del agujero donde se realizará la siembra, en dosis de 250 a 500 gramos por palma. El fertilizante debe ser cubierto con una capa de suelo de aproximadamente de 3 centímetros para evitar daños como quema de las raíces.

· **Siembra**

Luego aplicarse el fertilizante en el fondo del agujero de siembra, debe quitarse la bolsa del vivero y colocarse la palma en el fondo de este en posición vertical.

Posteriormente debe cubrirse con suelo de manera que el nivel del adobe proveniente del vivero quede exactamente a nivel del terreno y compactarse suavemente alrededor de la palma para así eliminar la formación de bolsas de aire o encharcamientos. La época ideal para efectuar la siembra es al inicio de la estación lluviosa y cuando las palmas alcanzan una edad de 12 meses en el vivero.

1.5.10. Fase de cuidados culturales

Combate de malezas

Se realiza durante una etapa se 30 a 36 meses desde el trasplante del vivero hasta la fase de cosecha de la fruta de palma.

Durante todo este tiempo se requiere un eficiente combate de malezas. Una vez realizadas las labores de labranza del suelo, generalmente al inicio de la época

lluviosa, ocurre una proliferación de especies de malezas colonizadores primarios en especial plantas gramíneas que deben ser combatidas con aplicaciones de herbicidas y otros procedimientos.

“El control de las malezas puede desarrollarse de forma química con una aplicación de herbicida alrededor de cada estaca, en un radio de dos metros a la redonda.” (7:114)

· **Fertilización**

La fertilización adecuada de la palma durante sus primeros años de crecimiento es muy importante para obtener una alta producción durante la edad adulta. El tipo y cantidad de nutrientes necesarios dependerán de las características del suelo y el clima local, también en menor grado del material genético y manejo de la plantación.

Los principales nutrientes que necesita la palma, en los dos primeros años de crecimiento en el campo son: el nitrógeno, fósforo y el potasio. La primera aplicación deberá llevarse a cabo durante cuatro semanas después de la siembra en el campo y posteriormente deben ser de manera fraccionada tres veces por año durante los primeros tres años del cultivo.

· **Control de plagas**

Existen relativamente pocas plagas que afectan el cultivo de palma africana durante los primeros años de crecimiento en el campo. Entre ellos se tienen:

Minador de la raíz: Este insecto es un minador de las raíces que causa serios daños en los tejidos radiculares de la palma. Se recomienda la aplicación de insecticidas.

Daños por hormigas: Las hormigas pueden causar daños severos a las hojas. Es muy importante llevar a cabo un combate constante y oportuno destruyendo las nuevas colonias lo antes posible.

Daños por roedores: El principal daño es causado por ratas que afectan la base de las palmas y el fruto. El mejor método de combate, consiste en la adecuada eliminación de malezas en rodajes y entrelineas.

· **Control de enfermedades**

Las enfermedades que afectan a la palma son relativamente pocas, la más importante es el aqueo foliar. Esta enfermedad ocurre generalmente entre el primero y el tercer año de siembra en el campo y su aparición está asociada a aspectos genéticos.

1.5.11. Fase productiva

El ciclo de la palma adulta se establece de acuerdo a factores siguientes establecidos en la práctica: velocidad de la maduración del fruto, jornaleros disponibles para corte y calendarización de días no laborables y mantenimiento a las plantaciones.

· **Cosecha**

La cosecha de los racimos de palma africana es considerada como la operación más importante, delicada y costosa de todo proceso productivo. Esta es la etapa por la cual se inicia una plantación, es acá donde se recogen los racimos de fruta que se encuentra listos para su corte. En esta labor se concentran todos los esfuerzos realizados durante las etapas de mantenimiento del cultivo para obtener el mayor rendimiento de fruta por hectárea cultivada.

Por lo general el inicio de la producción de los primeros racimos se da entre los 30 y 36 meses después de la siembra en el campo. Antes de comenzar la cosecha de racimos, es recomendable realizar una labor sanitaria para eliminar todas las hojas secas, los racimos no cosechados y los remantes de inflorescencia masculinos que obstruyan la labor de cosecha.

- **Orden de corte**

La orden de corte es un término que define la cantidad de frutos que se han desprendido en forma natural a partir de la cual se procede a cortar el racimo. Los racimos maduros presentan un desprendimiento que oscila entre un 6 a un 8 por ciento del peso total del racimo.

Por lo tanto, la cosecha de los racimos queda prácticamente a criterio del cortador quien con su experiencia define cuales racimos tienen un grado óptimo para ser cosechados.

- **Herramienta de cosecha**

La cosecha de palma de poca edad (menor de tres años) se realiza con una herramienta tipo cincel (también conocida como chuza), con la que es posible cortar solo el pedúnculo del racimo de fruta sin necesidad de eliminar la hoja que lo sostiene. Este cincel consta de una cuchilla que mide entre 5 y 12 centímetros de ancho unos 25 centímetros de largo, unido a un tubo más largo para cosechar palmas de mayor altura.

La cosecha en palma media y adulta se realiza con un cuchillo “malayo”, el cual es atado a una vara de aluminio o de bambú que se reemplaza gradualmente dependiendo del desarrollo de las palmas. Con este sistema se cosechan palmas de hasta 12 metros de altura.

- **Transporte y recolección de la fruta**

Desde el momento del corte, los racimos deben ser llevados a los centros fruteros donde deben recogerse y cargarlos en carretas pequeñas, halados por mulas o bueyes y llevados a centros de acopio donde serán recogidos por tractores o camiones que los transportaran hasta la planta extractora.

Los sistemas de transporte más comunes son los de tracción animal (usualmente búfalos de agua), transportados por hombre que consiste utilizar canastas que son llevadas en la espalda o en la cabeza, en las cuales se transporta la fruta hasta

los centros de acopio, y transporte con equipos mecánicos que consiste en tractores o camiones generalmente usados para llevar la fruta desde los centros de acopio hasta la planta extractora.

1.5.12. Certificaciones a las empresas de dedicadas al cultivo de palma africana en Guatemala.

Las empresas productoras de fruto de palma africana, dependiendo de su ubicación se han asociado en distintas asociaciones, federaciones, gremiales y grupo de pequeños, medianos y grandes productores.

Para poder intercambiar experiencias y conocimientos sobre las prácticas agrícolas y ambientales, las que se basan en principios de responsabilidad social y desarrollo en las comunidades las empresas productoras de Palma africana pueden afiliarse a La Gremial de Palmicultores de Guatemala, esta es una asociación civil, autónoma, apolítica y no lucrativa. El beneficio de sus agremiados es poder estandarizar las prácticas agrícolas y de producción a nivel nacional.

De acuerdo a las características de las plantaciones, las que se consideran sustitutos de bosques tropicales las empresas y asociaciones se han unido para crear varias certificaciones que le dan oportunidad a las empresas de comercializar los derivados de la palma africana con certificaciones de responsabilidad agrícola, social y de conservación ambiental entre estas se encuentran:

- **Certificación RSPO (Roundtable on Sustainable Palm Oil)**

La función principal de esta mesa redonda, es promover el crecimiento y el uso sostenible del aceite de palma mediante la cooperación a lo largo de la cadena de suministro y el diálogo abierto entre sus interesados de acuerdo al comunicado de la Junta Ejecutiva de RSPO en 2007.

- **Certificación Rainforest Alliance**

La misión de Rainforest Alliance es proteger los ecosistemas, así como a las personas y la vida silvestre que dependen de ellos mediante la

transformación de las prácticas del uso del suelo, las prácticas comerciales y el comportamiento de los consumidores. Como se indica en sus manuales de certificación.

1.6. Marco Legal

Las empresas en Guatemala incluyendo las del sector agrícola son reguladas por un conjunto de leyes donde se dictan las directrices desde su formación en empresas mercantiles, sus operaciones y el proceso de cierre de ser necesario. A continuación se hace referencia al marco jurídico legal aplicable a las empresas dedicadas al sector agrícola en Guatemala.

1.6.1. Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución Política de la República de Guatemala como ley suprema del país reconoce todas las actividades incluyendo el reconocimiento del derecho de trabajo, comercio e industria por tal motivo se mencionan a continuación los siguientes artículos.

“Artículo 39. – Propiedad Privada.

Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo a la ley”

“Artículo 43. – Libertad de industria, comercio y trabajo.

Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes.”

“Artículo 101.- Derecho al trabajo.

El trabajo es un derecho de la persona y una obligación social. El régimen laboral del país debe organizarse conforme los principios de justicia social.

1.6.2. Decreto Ley Número 106, Enrique Peralta Azurdia Jefe de Gobierno, Código Civil

El código civil ha sido creado para normar todas la relaciones del derecho Privado entre personas individuales y personas jurídicas, por tal motivo regula y reconoce la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles.

“Artículo 15. – Son personas jurídicas:

El Estado, las municipalidades, las iglesias de todos los cultos, la Universidad de San Carlos y las demás instituciones de derecho público creadas o reconocidas por la ley.” Inciso cuarto “Las sociedades, consorcios y cualesquiera otras con fines lucrativos que permitan las leyes. Las asociaciones no lucrativas que se refiere el inciso tercero podrán establecerse con la autorización del Estado, en forma accionada, sin que, por ese solo hecho, sean consideradas como empresas mercantiles”

“Artículo 1728. – La Sociedad es un contrato por el que dos o más personas convienen en ponen en común bienes o servicios para ejercer una actividad económica y dividirse las ganancias”

“Artículo 1729. – La Sociedad debe celebrarse por escritura pública e inscribirse en registro respectivo para que pueda actuar como persona jurídica.”

“Artículo 1730. – La escritura de sociedad deberá expresar lo siguiente: 1º. Objeto de la Sociedad; 2º. Razón social; 3º. Domicilio de la sociedad; 4º. Duración de la sociedad; 5º Capital y la parte que aporta cada socio; 6º. Parte de utilidades o pérdidas que se asigne a cada socio, fecha y forma de su distribución; 7º. Casos en que procederá la disolución de la sociedad antes de su vencimiento; y las bases que en todo caso de disolución deberán observarse para la liquidación y división del haber social; 8º. Cantidad que puede tomar periódicamente cada socio para su gasto personal; 9º. Modo de resolver las diferencias que surjan entre los socios; y 10. La forma de administración de la sociedad, y los demás pactos que acuerden los socios”

1.6.3. Decreto Número 2-70, Código de Comercio

El código de comercio es la ley encargada de normar todo lo relacionado con las actividades mercantiles y las sociedades.

“Artículo 2.- Comerciantes:

Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refieren a los siguientes:

- La industria dirigida a la producción o transformación de bienes ya la prestación de servicios.
- La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios.
- La banca, seguros y fianzas.
- Los auxiliares de los anteriores”

“Artículo 9.- No son Comerciantes.

No son comerciantes

- Los que ejercen profesión liberal.
- Los que desarrollan actividades agrícolas, pecuarias o similares en cuanto se refiere al cultivo y transformación de los productos de su propia empresa.
- Los artesanos que sólo trabajan por encargo o que no tengan almacén o tiendas para el expendio de sus productos.

“Artículo 10. Sociedades mercantiles.

Son sociedades mercantiles

Son sociedades mercantiles organizadas bajo forma mercantiles, exclusivamente las siguientes:

- La sociedad colectiva.
- La sociedad en comandita simple.

- La sociedad de responsabilidad limitada.
- La sociedad anónima.
- La sociedad en comandita por acciones.”

“Artículo 368 Contabilidad y registros indispensables.

Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para efecto deben llevar, los siguientes libros o registros:

1. Inventarios
2. De primera entrada o diario;
3. Mayor o centralizador
4. De Estados Financieros.
5. Además podrán utilizar los otros que estimen necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales.”

“Artículo 374. Balance General y Estado de Pérdidas y Ganancias.

El comerciante deberá establecer, tanto al iniciar sus operaciones como por lo menos una vez al año, la situación financiera de su empresa, a través del balance general y del estado de pérdidas y ganancias que deberán ser firmados por el comerciante y el contador.

“Artículo 981. Cobertura. (Seguro Agrícola):

El seguro agrícola puede cubrir los proyectos esperados de cultivos ya efectuados o por efectuarse, los productos agrícolas ya cosechados o ambos a la vez.

En el primer caso, la póliza deberá contener indicación del área cultivada o por cultivarse, el producto que se sembrará y la fecha aproximada de cosecha.

En el segundo caso, el lugar en donde se encuentren almacenados los productos.

1.6.4. Decreto Número 6-91, Código Tributario

Este código fue creado para unificar los procedimientos y otras disposiciones aplicables y relacionadas a los tributos de cualquier índole, es un instrumento específico para regular las relaciones de los contribuyentes con el Estado. A partir de la emisión de esta norma se fija legalmente el hecho generador de la relación tributaria, así mismo la base imponible, los hechos de imposición, las deducciones, los descuentos, recaudaciones, recargos, infracciones y sanciones tributarias. Se hace diferencia entre sujetos activos pasivos en un hecho generador.

Las principales regulaciones que nacen con la creación del código son:

- Sanciones por encubrimiento del negocio o declaración fraudulenta de actividades que no se realizaron.
- Derecho a devolución del crédito fiscal por IVA
- Procedimientos para solución de conflictos tributarios

1.6.5. Decreto Número 1441, Código de Trabajo

Debido a la actividad económica en la que se desarrolla la empresa caso de estudio, esta encuentra sujeta a disposiciones legales en ámbito laboral, puesto que en las empresas agrícolas es necesaria una gran cantidad de trabajadores, a los que se les debe remunerar, considerando que la mano de obra es el costo más grande dentro de la contabilidad, por tal motivo los trabajadores están amparados a las disposiciones del decreto No. 1441, aprobado por el Congreso de la República, el cual regula los derechos y obligaciones de los patronos y trabajadores y beneficios laborales del sector agrícola y no agrícola, así mismo, existen instituciones específicas para resolver los conflictos entre las partes obrero/patronales.

1.6.6. Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria

Esta ley fue emitida con la finalidad de adecuar y compilar las normas tributarias para que las mismas puedan ser aplicadas de manera simplificada, con el objeto de tener mejor conocimiento de las mismas para el contribuyente, esta ley incluye otras disposiciones que le permitan a la Administración Tributaria ser más eficiente en la administración, control y fiscalización de los impuestos establecidos en dichas leyes.

Libro I Impuesto Sobre la Renta

Establece que las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en dicha ley, están afectas al Impuesto sobre la Renta cada vez que se produzcan rentas gravadas. Además los siguientes aspectos deben ser tomados en cuenta en las empresas agrícolas.

Artículo 21. Costos y gastos deducibles.

Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, los siguientes:

- El costo de producción y venta de bienes.
- Los sueldos, salarios, aguinaldos, bonificaciones.
- Tanto el aguinaldo como la bonificación anual para los trabajadores del sector privado y público (bono 14), serán deducibles hasta el cien por ciento (100%).
- Las cuotas patronales pagadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS-, Instituto de Recreación de los trabajadores de la Empresa Privada de Guatemala –IRTRA-, Instituto Técnico de Capacitación y Productividad -INTECAP.
- El valor de las tierras laborables inscrito en la matrícula fiscal, que los propietarios de empresas agrícolas adjudiquen gratuitamente en propiedad a sus trabajadores.

- Las primas de seguro contra incendio, robo, hurto, terremoto y otros riesgos, siempre que cubran bienes o servicios que produzcan rentas gravadas.
- Los impuestos, tasas, contribuciones y los arbitrios municipales, efectivamente pagadas por el contribuyente.
- Las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, debidamente comprobados.
- Las depreciaciones y amortizaciones.

Artículo 25. Regla general de la depreciación y amortización:

Las depreciaciones y amortizaciones cuya deducción admite este libro, son las que corresponden efectuar sobre bienes de activo fijo e intangible, propiedad del contribuyente y que son utilizados en las actividades lucrativas que generan rentas gravadas.

Cuando cualquier circunstancia la cuota de depreciación o de amortización de un bien no se deduce de un periodo de liquidación anual, o se hace por un valor inferior al que corresponde en un periodo de liquidación anual, o se hace por un valor inferior al que corresponda, el contribuyente no tiene derecho a deducir tal cuota en periodos de imposición posteriores.

Artículo 26. Base de cálculo de la depreciación:

El valor sobre el cual se calcula la depreciación es el de costo de adquisición o de producción o de reevaluación de los bienes, y en su caso el de las mejoras incorporadas con carácter permanente. El valor de costo incluye los gastos incurridos con motivo de la compra, instalación y montaje de los bienes y otros similares, hasta ponerlos en condición de ser usados.

Para determinar la depreciación de bienes inmuebles, se utilizará el valor más reciente que conste en la matrícula fiscal o el en catastro municipal, el que sea mayor. En ningún caso se admite depreciación sobre el valor de la tierra. Cuando no se precisa el valor del edificio y mejoras se presume salvo prueba en contrario,

que este es equivalente al setenta por ciento (70%) del valor total del inmueble, incluyendo el terreno.

Cuando se efectúan mejoras a bienes depreciables, el límite a la depreciación a registrar será el saldo no depreciado del bien, más el valor de las mejoras, lo que constituirá el nuevo valor inicial a depreciar, de acuerdo a la vida útil del mismo.

Artículo 27. Forma de calcular la depreciación:

En general el cálculo de la depreciación se hará usando el método de línea recta, que consiste en aplicar sobre el valor de adquisición, instalación y montaje, de producción o de revaluación del bien a depreciar, un porcentaje anual, fijo y constante conforme las normas de este artículo y el siguiente.

A solicitud de los contribuyentes, cuando éstos demuestren documentalmente que no resulta adecuado el método de línea recta, debido a las características, intensidad de uso y otras condiciones especiales de los bienes depreciables empleados en la actividad, la Administración Tributaria puede utilizar otros métodos.

Una vez adoptado o autorizado un método de depreciación para determinada categoría o grupo de bienes, rige para el futuro y no puede cambiarse sin autorización previa de la Administración Tributaria.

Artículo 28. Porcentajes de depreciación:

Se fijan los siguientes porcentajes anuales máximos de depreciación para el método de línea recta:

- Edificios construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles y sus mejoras, cinco por ciento (5%).
- Árboles, arbustos frutales y especies vegetales que produzcan frutos o productos que generen rentas gravadas, incluidos los gastos capitalizables para formar plantaciones, quince por ciento (15%).
- Los semovientes utilizados como animales de carga o trabajo, maquinaria, vehículos en general. Veinte por ciento (20%).

- Reproductores de raza, machos y hembras, la depreciación se calcula sobre el valor de costo de tales animales menos su valor como ganado común, veinticinco por ciento (25%).

Artículo 36. Tipo impositivo en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas:

Los contribuyentes inscritos en este régimen aplican a la base imponible determinada el tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%).

Artículo 41. Valuación de Inventarios

La valuación de la existencia de mercancías al cerrar el periodo de liquidación anual debe establecerse en forma consistente con alguno de los métodos siguientes:

- Costo de Producción
- Primero en entrar primero en salir (PEPS)
- Promedio Ponderado
- Precio histórico del bien

Para la actividad pecuaria puede utilizarse los métodos indicados anteriormente y además el método de costo estimado o precio fijo.

Artículo 42. Otras Obligaciones

Los contribuyentes deben cumplir con lo siguiente:

- Elaborar inventarios al treinta y uno (31) de diciembre de cada año y asentarlos en el libro correspondiente, debiendo reportar a la Administración Tributaria por los medios que ponga a disposición en los meses de enero y julio de cada año, las existencias de inventarios al treinta (30) de junio y (31) de diciembre de cada año.
- Llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio, cuando corresponda, y este libro.

Artículo 52. Sistema de Contabilidad

Los contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad completa de acuerdo al Código de Comercio y este libro, deben atribuir los resultados que tengan en cada periodo de liquidación, de acuerdo al sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos como para los costos y gastos, excepto en los casos especiales autorizados por la Administración Tributaria. Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido, pero una vez seleccionado uno de ellos, solamente puede ser cambiado con autorización expresa y previa de la Administración Tributaria.

Se entiende por sistema contable de lo devengado, el sistema contable consistente en registrar los ingresos o los costos y gastos en el momento en que nacen como derechos u obligaciones y no cuando se hacen efectivos.

Artículo 53. Libros y registros

Los contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad de acuerdo al Código de Comercio, deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho código, en materia de llevar libros, registrados y estados financieros.

Los contribuyentes deben preparar y tener a disposición de la Administración Tributaria el balance general, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el estado de costo de producción, este último cuando se lleva contabilidad de costos; todos a la fecha de cierre de cada periodo de liquidación definitiva anual. Dichos estados financieros deben ser debidamente auditados cuando correspondan.

1.6.7. Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado

El Decreto 27-92, reformado por los decretos 60-94, 142-96, 32-2001, todos del Congreso de la República, establece que las empresas mercantiles están afectas al 12% del impuesto en todas las compras y servicios que efectúen, así como en sus ventas y servicios locales, no así en sus exportaciones las cuales están exentas de este impuesto, siempre y cuando cumplan con los requisitos

establecidos en la ley y su reglamento. Además se establecen los siguientes aspectos de importancia (entre otros) para las empresas mercantiles.

Artículo 18. De la documentación del crédito fiscal

Se reconocerá crédito fiscal, cuando se cumpla con los siguientes requisitos:

1. Que se encuentre respaldado por facturas, facturas especiales, notas de débito y crédito.
2. Que dichos documentos estén a nombre del contribuyente y contengan su número de identificación tributaria.
3. Que el documento correspondiente se identifique la compra o prestación del servicio.
4. Que se encuentren registrados en el libro de compras.
5. Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.

Artículo 29. Documentos obligatorios

Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley están obligados a emitir y entregar al adquirente, y es obligación del adquirente exigir y retirar, los siguientes documentos:

- Facturas en las ventas que realicen y por los servicios que presten, incluso respecto de las operaciones exentas.
- Notas de débito para aumentarlos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas.
- Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas.

Artículo 37. De los libros de compras y ventas:

Independientemente de las obligaciones que establece el Código de Comercio en cuanto a la contabilidad mercantil, los contribuyentes deberán llevar y mantener al día un libro de compras y servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados. El reglamento indicará la forma y condiciones que deberán reunir tales libros que podrán ser llevados en forma manual o computarizada.

Artículo 38. Cuenta especial de débitos y créditos:

Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley que tengan obligación de llevar contabilidad conforme al Código de Comercio, deberán abrir y mantener cuentas especiales para registrar los impuestos cargados en las ventas que efectúen servicios que presenten los que serán sus débitos fiscales y los soportados en las facturas recibidas de sus proveedores y prestadores de servicios, los que constituirán sus créditos fiscales.

1.6.8. Decreto número 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos

El Decreto 37-92, modificado por el decreto 70-94 del Congreso de la República, establece que toda actividad de tipo mercantil está afecta al Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, en lo que concierne a los contratos civiles y mercantiles que se desarrollen y que cualquier otra actividad amparada en dicha ley, aplicando las tarifas establecidas para cada uno de los casos.

1.6.9. Decreto número 15-98, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles

Todas las empresas mercantiles, así como toda persona individual en general que cuenten con bienes inmuebles, se encuentran afectas a esta ley en donde se detallan las escalas y tasas aplicables dependiendo el tamaño del inmueble.

1.6.10. Decreto número 70-94, Ley del Impuesto de Circulación de Vehículos y sus reformas

Esta ley tiene relación con las empresas mercantiles por contar estas con vehículos para su funcionamiento.

Según decreto 70-94, reformado por el decreto 33-2001 y 3-2010, todos del congreso de la Republica, establecen un Impuesto anual Sobre Circulación de Vehículos terrestres, marítimos y aéreos, que se desplacen en el territorio guatemalteco, en las aguas y el espacio aéreo comprendido dentro de la soberanía del Estado de Guatemala.

1.6.11. Decreto número 73-208, Ley del Impuesto de Solidaridad

Ley publicada en el Diario de Centroamérica (Diario Oficial de Guatemala) el 22 de septiembre de 2008 y entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2009, viene a sustituir a la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP)

Las empresas agropecuarias por ser empresas que realizan actividades mercantiles en el territorio de Guatemala y Obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos, están afectas al impuesto.

El periodo impositivo del Impuesto de Solidaridad es trimestral y se computará por trimestres calendario y el tipo impositivo es del uno por ciento (1%).

Las empresas agropecuarias que operan en regímenes especiales que establecen la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89 y la Ley de Zonas Francas, Decreto 65-89, ambas del congreso de la Republica, y sus reformas, se encuentran exentas del pago del Impuesto.

1.6.12. Dependencia Gubernamentales en las que deberá registrarse

Por ley las empresas agropecuarias están obligadas a registrarse en algunas dependencias gubernamentales, de acuerdo a la actividad principal que realicen así:

- Ministerio de Economía (Inscripción de la constitución de la sociedad en el Registro Mercantil, licencias de exportación)
- Superintendencia de Administración Tributaria –SAT
- Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación
- Ministerio de Trabajo y Previsión Social
- Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS)
- Municipalidad del municipio donde funciona la entidad para pago de arbitrios.

Además, deberán rendir información al Departamento de Estadística del Ministerio de Trabajo, a la Dirección General de Estadística y Banco de Guatemala.

1.6.13. Arbitrios Municipales

Las empresas agrícolas se encuentran afectas a una variedad de tributos, arbitrios y contribuciones municipales, los que dependen de la localidad en la que se encuentran ubicadas o radicadas. Uno de los arbitrios municipales principales es el que se genera por la recolección o cosecha de los productos agrícolas, el cual es pagado tomando como base la cantidad extraída (quintales, toneladas métricas, etc.), el valor a pagar es determinado por las municipalidades en cada localidad específica y pueden variar de un municipio a otro.

1.6.14. Acuerdo Gubernativo Número 470-2014 del Salario mínimo 2015, del Organismo Ejecutivo de la República de Guatemala

Este acuerdo gubernativo fue publicado en el Diario de Centroamérica con fecha 19 de diciembre de 2014, el cual tiene como objeto lograr que un mayor número de trabajadores devenguen salarios que sean superiores a los fijados en este Acuerdo.

El salario mínimo que regirá a partir del uno de enero de 2014, el cual se presenta a continuación:

Actividad Económica	Hora Ordinaria	Salario mínimo diario	Salario mínimo mensual	Bonificación incentivo de Ley	Total
No Agrícolas	Q 9.85	Q 78.80	Q 2,394.40	Q 250	Q 2,644.40
Agrícolas	Q 9.85	Q 78.80	Q 2,394.40	Q 250	Q 2,644.40
Exportadora y de maquila	Q 9.04	Q 72.32	Q 2,200.95	Q 250	Q 2,450.95

Cuadro 3. Fuente: Consulta al acuerdo gubernativo 470-2014

CAPITULO II

AUDITORÍA EXTERNA

2.1. Definición

Existen varias definiciones de Auditoría Externa, dependiendo el autor, organismo regulador de la profesión y por los auditores independientes, se presentan algunas definiciones para poder formarse una idea más específica y completa de la misma.

“Auditoría es la revisión independiente que realiza un auditor profesional, aplicando técnicas, métodos y procedimientos especializados, a fin de evaluar el cumplimiento de las funciones, actividades, tareas y procedimientos de una entidad administrativa, así como dictaminar sobre el resultado de dicha evaluación” (16:34)

“El Examen de estados financieros es una actividad profesional ejercida por el Contador Público en su carácter de auditor independiente, dirigida a expresar una opinión independiente respecto a que los Estados Financieros es una entidad presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en capital contable y los flujos de efectivo de esa entidad” (12:10)

De acuerdo a las definiciones antes descrita y aplicando un concepto general, se puede decir que la auditoría externa de estados financieros es el examen crítico, sistemático, y detallado de un sistema de información de una entidad económica, realizado por un Contador Público sin vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir una opinión independiente sobre la forma como opera el sistema, el control interno y formular sugerencias para su mejoramiento. El dictamen y opinión independiente tiene trascendencia a terceros, pues da plena validez de la información generada.

2.2. Objetivos de la Auditoría

Según las Normas Internacionales de Auditoría, el objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor el expresar una opinión sobre si los

estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo a un marco de referencia para informes financieros identificados o a otros criterios.

Asimismo se puede mencionar como objetivo de la auditoría el satisfacerse de la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados financieros, el auditor deber ser capaz de ofrecer una opinión imparcial y profesional a cerca de los resultados obtenidos de la auditoría, basándose en el hecho de que su opinión ha de acompañar el informe presentados al término del examen.

“En el caso de la mayoría de los marcos de referencia de propósitos general, esa opinión es sobre si los estados financieros están presentados, razonablemente, respecto de todo lo importante, o dan un punto de vista verdadero y razonable, de acuerdo con el marco de referencia. Una auditoría conducida de acuerdo las NIA y los requisitos éticos relevantes, posibilita al auditor a formase esa opinión” (4:98)

Para lograr el objetivo el auditor debe realizar el examen de los estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría utilizando para el efecto los procedimientos y técnicas de auditoría que en cada caso se consideren necesarios y oportunos, con el objeto de reunir la evidencia comprobatoria necesaria para fundamentar su opinión, o en su caso, su abstención, sobre los estados financieros auditados.

En resumen el objetivo de una auditoría

a) Obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores materiales, ya sea por fraude o error, por lo tanto lo que nos permite expresar una opinión sobre si se preparan los estados financieros, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con un marco de información financiera aplicable; y

b) Informar sobre los estados financieros y comunicarse de acuerdo con nuestros hallazgos.

2.3. Importancia de la Auditoría

De acuerdo a los objetivos de la auditoría se puede definir que es de suma importancia para una entidad económica principalmente desde el inicio de sus operaciones porque es desde allí donde se puede iniciar el proceso de construcción de una transparente y confiable reputación de acuerdo a la opinión de un tercero sobre su información financiera.

Así mismo la auditoría puede coadyuvar a la entidad sobre la toma de decisiones, sobre el cumplimiento de políticas, sobre el estado económico de la compañía.

2.4. Normas Internacionales de Auditoría

De acuerdo al prefacio de las Normas de Auditoría y Control de Calidad se declara que: Las NIA están escritas en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor independiente. Deben adaptarse en las circunstancias, según sea necesario, cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica.

“Las NIA no tratan de las responsabilidades del auditor que puedan existir en la legislación, regulación o de algún otro modo en conexión” (4:98)

Las NIA contienen principios y procedimientos básicos y esenciales para el auditor. Estos deberán ser interpretados en el contexto de la aplicación en el momento de la auditoría.

Para comprender y aplicar los principios y procedimientos básicos y esenciales junto con los lineamientos relacionados, es necesario tener en cuenta todo el texto de la NIA incluyendo el material explicativo.

Las Normas Internacionales de Auditoría NIA han sido desarrolladas por el IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) órgano de mando que apoya a la Federación Internacional de Contadores (IFAC) por sus siglas en inglés. Entidad que en su calidad de organización para el servicio del interés público contribuye al desarrollo, adopción, implementación de normas profesionales de alta calidad, incrementando la convergencia internacional de estas normas y

pronunciándose sobre asuntos de interés general en donde la capacidad profesional es lo más relevante.

El IAASB está comprometido con el objetivo de desarrollar un conjunto de Normas Internacionales que sean generalmente aceptadas en el mundo. Los miembros del IAASB actúan en el interés común del público en general y de la profesión contable mundial. Esto podría dar como resultado su toma de posición sobre un asunto que no esté de acuerdo con la práctica corriente de su país o firma, o con la posición tomada por quienes los proponen como miembros del IAASB.

El objetivo de las Normas Internacionales de Auditoría es proveer los lineamientos para que el auditor esté en la capacidad de opinar sobre la razonabilidad que determinados estados financieros se preparen de acuerdo con un marco de referencia.

En Guatemala las NIA son obligatorias desde 2008 según Resoluciones del Colegio de Contadores Públicos y Auditores y del IGCPA. Sin embargo, dichas NIAS fueron emitidas para ser utilizadas por todos los profesionales (contadores públicos y auditores) de todo el mundo. El 18 de diciembre de 2007 se derogaron las cuarenta y ocho Normas de Auditoría emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad y Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (que hasta esa fecha normaban la contaduría pública en Guatemala) por consiguiente de acuerdo a la resolución emitida por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), el 22 de enero de 2008 se estableció lo siguiente:

Artículo 1º. Adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA´s), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB) y bajo la responsabilidad de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), como las Normas de Auditoría a observar en Guatemala.

Artículo 2º. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS´s) que en adelante emita el IFAC o el organismo que lo sustituya, entraran en vigencia en Guatemala en las fechas que se indiquen en las mismas, para facilitar su actualización.

Artículo 3º. El texto en Español de las Normas Internacionales de Auditoría, corresponden a la versión publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB) o el organismo que lo sustituya.

Artículo 4º. La presente resolución surte efecto obligatorio a partir de las auditorías que se practiquen para el ejercicio contable 2008 y subsiguientes. No obstante, se permite la aplicación anticipada de tales normas.

2.5. Norma Internacional de auditoría 805, “Consideraciones especiales- auditorías de estados financieros únicos y elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero.

De acuerdo a lo establecido en esta norma, al momento de realizar una auditoría de estados financieros únicos y elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, se deben de tomar en cuenta los lineamientos establecidos por las Norma Internacionales de Auditoría, principalmente las relacionadas con “Principios generales y responsabilidades, NIA 200-299” y “Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos determinados, NIA 300-499”. (4:901)

El párrafo 2, de la Norma Internacional de auditoría 805, establece que “El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en una auditoría de un estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero, es atender adecuadamente las consideraciones especiales que son importantes para:

- a) La aceptación del trabajo;
- b) La planeación y ejecución de ese trabajo; y
- c) La formación de una opinión y el dictamen del estado financiero único o del elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero.

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

Asimismo la Norma Internacional de auditoría 805, en sus párrafos 7, 8 y 9, establece las consideraciones que se deben tomar en cuenta al aceptar el trabajo, tal como se detalla a continuación:

La NIA 200 prevé que el auditor cumpla con todas las NIA relevantes para la auditoría. En el caso de una auditoría de un estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, este requisito se aplica independientemente de si el auditor también está contratado para auditar el juego completo de estados financieros de la entidad. Si el auditor no está contratado para auditar el juego completo de estados financieros de la entidad, deberá determinar si es factible la auditoría de un estado financiero o de un elemento específico de esos estados financieros de acuerdo con las NIA.

La NIA 210 prevé que el auditor determine la aceptabilidad del marco de referencia de información financiera aplicado en la preparación de los estados financieros. En el caso de una auditoría de un estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, esta responsabilidad deberá incluir si la aplicación del marco de referencia de información financiera resultará en una presentación que provea revelaciones adecuadas que permitan a los usuarios previstos entender la información comunicada en el estado financiero o el elemento, y el efecto de las transacciones y sucesos de importancia relativa sobre la información comunicada en el estado financiero el elemento.

La NIA 210 prevé que los términos acordados del trabajo de auditoría incluyan la forma esperada de cualquier dictamen que emitirá el auditor. En el caso de una auditoría de un estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, el auditor deberá considerar si la forma esperada de la opinión es apropiada en las circunstancias.

Asimismo en su párrafo 10 establece lo siguiente:

La NIA 200 establece que las NIA están escritas en el contexto de una auditoría de estados financieros, y deben adaptarse según lo requieran las circunstancias cuando sean aplicadas a las auditorías de otra información financiera histórica. Y al planificar y realizar la auditoría de un estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, el auditor deberá adaptar todas las NIA relevantes para la auditoría según lo requieran las circunstancias del trabajo.

2.6. Planificación Inicial de Auditoría

“Planear una auditoría implica establecer la estrategia de auditoría y desarrollar un plan de trabajo. La planeación adecuada de una auditoría de estados financieros tiene los siguientes beneficios:

1. Ayudar al auditor a dedicar la atención apropiada en las áreas importantes de la auditoría.
2. Ayudar al auditor a identificar y resolver problemas potenciales, de manera oportuna.
3. Ayudar al auditor a organizar y administrar, de forma apropiada, el trabajo de auditoría, de modo que se desempeñe de manera efectiva y eficiente.
4. Asistir en la selección de los miembros del equipo del trabajo con los niveles apropiados de capacidades, así como la competencia para responder a los riesgos previstos, y la asignación apropiada de trabajo a los mismos.
5. Facilitar la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo, así como la revisión de su trabajo.
6. Asistir, cuando sea aplicable, en la coordinación del trabajo hecho por auditores de componentes y/o por especialistas.” (4:305)

2.6.1. Responsabilidad de la Planificación

“El socio del trabajo y otros miembros clave del equipo de trabajo deberán involucrarse en la planeación de la auditoría, incluyendo la planeación y participación en la discusión entre miembros del equipo de trabajo.” (4:306)

2.6.2. Factores que intervienen en el diseño de la Auditoría

El auditor deberá realizar las siguientes actividades al inicio del trabajo de auditoría:

- a) Considerar los resultados de los procedimientos de aceptación y continuidad.
- b) Evaluar el cumplimiento de los requerimientos éticos, incluyendo independencia.

- c) Comprender los requerimientos del servicio y el alcance preliminar de la auditoría.

“El auditor deberá establecer una estrategia general de auditoría que fije el alcance, oportunidad y dirección de la auditoría, y que guíe el desarrollo del plan de auditoría.

Al establecer la estrategia general de auditoría, el auditor deberá:

- a) Identificar las características del trabajo que definen su alcance;
- b) Confirmar los objetivos de los informes del trabajo para planear la programación de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones que se requieran;
- c) Considerar los factores que, a juicio profesional del auditor, sean importantes para dirigir los esfuerzos del equipo de trabajo;
- d) Considerar los resultados de las actividades preliminares del trabajo y, cuando sea aplicable, si el conocimiento obtenido en otros trabajos desempeñados por el socio del trabajo para la entidad es relevante; y
- e) Confirmar la naturaleza, oportunidad y extensión de los recursos necesarios para desempeñar el trabajo.

El auditor deberá desarrollar un plan de auditoría que deberá incluir una descripción de:

- a) La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados para la evaluación del riesgo, según determina la NIA 315
- b) La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales planeados a nivel aseveración, según determina la NIA 330
- d) Otros procedimientos de auditoría planeados que se requieran realizar para que el trabajo cumpla con las NIA

El auditor deberá actualizar y cambiar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, según sea necesario, durante el curso de la auditoría.

El auditor deberá planear la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección y supervisión de los miembros del equipo de trabajo y de la revisión de su trabajo. (4:305)

Para realizar el trabajo de auditoría el auditor debe documentar la estrategia general de auditoría de la misma forma el plan de trabajo y cualquier cambio a la estrategia y al plan de auditoría que ocurran durante la realización del trabajo.

2.6.3. Estudio y evaluación del Control Interno

“El auditor deberá obtener un entendimiento del ambiente del control. Como parte de este entendimiento, el auditor deberá evaluar si:

- a) La administración, bajo la vigilancia de los encargados del gobierno corporativo, ha creado y mantenido una cultura de honestidad y conducta ética; y
- b) Las fortalezas de los elementos del ambiente del control proporcionan, en conjunto, un sustento adecuado para los otros componentes del control interno, y si esos otros componentes resultan afectados de modo negativo por las debilidades en el ambiente del control.” (4:324)

El auditor también debe realizar un entendimiento de la entidad para identificar que esta tenga un proceso establecido para identificar riesgos de negocio relevantes para el logro de los objetivos de información financiera, que esos procesos puedan estimar la importancia de los riesgos y evaluar la probabilidad y ocurrencia.

Identificar Clases de Transacciones

Una clase de transacciones que afecta de forma material una cuenta significativa y sus aseveraciones relevantes, ya sea directamente a través de asientos en el mayor general o indirectamente mediante la creación de derechos u obligaciones que pueden no ser reportados en el mayor general. Incluye transacciones significativas rutinarias, no rutinarias y de estimación desde el inicio, registro, procesamiento, corrección, según sea necesario, y reporte en los estados financieros.

Comenzamos por identificar los grupos de transacciones que resultan en importes que son registrados en una cuenta significativa y que crean derechos y obligaciones para la entidad. Nos referimos a cada grupo de transacciones como una clase de transacciones.

Las transacciones procesadas de forma similar y que comparten los mismos o similares riesgos de aseveración equívoca material son consideradas dentro de la misma clase de transacciones.

· **Entendimiento de las clases de transacciones**

Obtenemos una comprensión del flujo crítico de las clases de transacciones y de los procesos de revelación significativa comprendiendo las siguientes etapas:

- Inicio: El punto de donde la transacción primero entra al proceso de la entidad y es preparada y enviada para registro.
- Registro: Cuando la transacción es primero registrada en los libros registros de la entidad.
- Procesamiento: Los cambios, manipulación o transferencia de información en los libros y registros de la entidad.
- Reporte: Cuando la transacción es reportada (es decir, contabilizada) en los libros oficiales.

2.7. Programa de Auditoría

Consiste en preparar una lista de forma detallada y una definición de los procedimientos sustantivos a realizar en cada una de las tareas a auditar.

2.7.1. Objetivos

El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones a los asistentes de auditoría involucrados en el trabajo y como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo.

El programa de auditoría debe de contener los objetivos de la auditoría para cada área y un presupuesto de horas para las diversas áreas o procedimientos de auditoría.

2.7.2 Importancia

El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría que describa la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

2.8. Alcance del Trabajo

Para el cumplimiento de los compromisos, así como en todas las tareas contar con un entendimiento claro es clave para una entrega efectiva. Para planear y contar con los recursos de auditoría apropiadamente, es necesario obtener una clara comprensión de nuestros clientes, de sus organizaciones y de lo que se espera del trabajo a realizar.

Los procedimientos se llevan a cabo a lo largo de las fases de planeación y la etapa de identificación de riesgo del compromiso nos ayuda a desarrollar ésta comprensión y a afinar el alcance de auditoría.

Es necesario reunirse con la gerencia en una etapa temprana del proceso de auditoría para acordar

2.9. Metodología de la Auditoría

Al conducir una auditoría de los estados financieros, nuestros objetivos generales para realizar el trabajo son:

- a) Obtener seguridad razonable acerca de si los estados financieros tomados en su conjunto están libres de aseveración equívoca material, bien sea proveniente de fraude o de error, permitiéndonos así expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con un marco aplicable de reporte de información financiera; así como
- b) Informar sobre los estados financieros y comunicar de acuerdo con nuestros hallazgos.

La auditoría debe ser conducida sobre la premisa de que la gerencia y, cuando sea apropiado quienes están de la dirección, han aceptado las siguientes responsabilidades que son fundamentales para la conducción de una auditoría:

- a) Por la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco aplicable de reporte de información financiera, incluyendo su presentación razonable, cuando esto sea relevante.
- b) Por el control interno que la gerencia y, cuando sea apropiado, quienes están a cargo del gobierno corporativo, determinen necesario, para permitir que la preparación de los estados financieros se encuentre libre de aseveración equívoca material, bien sea proveniente de fraude o de error.
- c) De proporcionar:

Acceso a toda la información de la cual tiene conocimiento la gerencia y, cuando sea apropiado quienes están a cargo de la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tales como registros, documentación y otros asuntos.

Información adicional que podemos requerir de la gerencia y, cuando sea apropiado de quienes están a cargo la dirección, para propósitos de la auditoría.

Acceso no restringido a personas dentro de la entidad de quienes determinemos sea necesario obtener evidencia de auditoría.

La realización de auditoría de los estados financieros no exime de sus responsabilidades a la gerencia ni a quienes están a cargo de la dirección. Considerando que esta se llevará a cabo de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría.

2.9.1. Obtención de información del Cliente

La NIA 315 nos aclara que se debe obtener una comprensión de la entidad y su entorno al revisar la información relevante. Asimismo:

Determinar si la información obtenida de nuestros procedimientos de aceptación y continuidad el cliente y el compromiso es relevante al identificar factores de riesgo.

Determinar si el socio a cargo del compromiso ha ejecutado otros compromisos para la entidad y si la información obtenida de otros compromisos es relevante al identificar factores de riesgo.

Ejecutamos una combinación de los siguientes procedimientos de evaluación de riesgos:

- Revisión de información
- Indagación con la gerencia y otro personal dentro de la entidad.
- Procedimientos analíticos sobre información financiera y no financiera
- Observación e información.
- Documentamos la fuente de información.

2.9.2. Obtención de información legal

De acuerdo a la NIA 250, para lograr comprensión general sobre la industria o el sector en el que opera la entidad, el marco legal y regulatorio aplicable a la entidad, incluyendo cómo cumple la entidad con ese marco de trabajo, y otros factores externos.

Se debe tener suficiente evidencia apropiada de auditoría, respecto del cumplimiento con las disposiciones de las leyes y regulaciones que, generalmente se reconoce tiene un efecto directo en la determinación de los montos y revelaciones importantes.

Al obtener nuestra comprensión del marco legal y regulatorio de la entidad y para ayudar a identificar situaciones de incumplimiento con leyes y regulaciones, nosotros:

- Obtenemos una comprensión de las leyes y regulaciones que determinan directamente los importes reportados y las revelaciones en los estados financieros.
- Obtenemos una comprensión de las políticas y procedimientos de la entidad respecto al cumplimiento con leyes y regulaciones.

- Indagamos con la gerencia, y en su caso con quienes están a cargo de la dirección en cuanto a si la entidad está cumpliendo con las leyes y regulaciones que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros.
- Inspeccionamos la correspondencia, si existe, con las autoridades correspondientes otorgantes de licencias o reguladoras.

Cuando sospechamos que la entidad ha incumplido con leyes y regulaciones, discutimos esto con la gerencia y, cuando es apropiado, con aquellos a cargo del gobierno corporativo tan pronto como sea posible.

2.9.3. Establecimiento del Riesgo de Auditoría

Como lo aclara la NIA 315 los riesgos de negocio son riesgos que enfrenta una entidad durante la ejecución de sus operaciones. Los riesgos de negocio pueden surgir de cambios, complejidad o la falta de reconocimiento de la necesidad de un cambio.

El no mantenerse actualizado con nuevos productos o servicios o tener una dependencia excesiva en un proveedor clave, producto o individuo, como el propietario, puede originar riesgos de negocio. La comprensión de los riesgos de negocio que enfrenta la entidad aumenta la probabilidad de identificar riesgos de aseveración equívoca material, ya que muchos riesgos de negocio tendrán efectos en los estados financieros. Sin embargo, nosotros no tenemos la responsabilidad de identificar o evaluar todos los riesgos de negocio porque no todos los riesgos de negocio dan lugar a riesgos de aseveración equívoca material.

Algunos riesgos de negocio afectan solamente la forma en que opera la entidad, mientras que otros riesgos pueden también afectar lo que está registrado en los estados financieros. Un riesgo de negocio puede tener consecuencias a largo plazo que no afectan las cuentas y revelaciones en los estados financieros del período actual.

Sin embargo, podemos considerar este riesgo de negocio cuando consideramos la premisa de negocio en marcha.

Cuando obtenemos una comprensión de la entidad y su entorno identificamos factores de riesgo, incluyendo riesgos de negocio. Determinamos si estos factores de riesgo son riesgos inherentes (es decir, factores de riesgo que pueden dar lugar a riesgos de aseveración equívoca material)

2.10. Procedimientos y Programas de Auditoría de Activos Biológicos, Planificación técnica

La planeación técnica tiene como objetivo la preparación de un programa de auditoría que sirva como guía completa de trabajo, para la realización de una auditoría de estados financieros de la forma más efectiva y eficiente posible, esta incluye las actividades a ejecutar previo a aceptar el trabajo de auditoría y debe ser realizada por un auditor. Para la realización de este trabajo es necesario que se obtenga lo siguiente:

- Carta compromiso.
- Objetivos de la auditoría.

Principios contables.

- Colaboración de la administración de la empresa.
- Información básica.
- Planificación del alcance de la auditoría.
- Establecer el riesgo de auditoría.
- Conocer y evaluar el control interno.
- Memorando de planeación de la auditoría.

2.10.1. Planificación administrativa

Tiene como objetivo facilitar el control sobre la realización de una auditoría de estados financieros, contiene la ubicación designada para realizar el trabajo, el

personal necesario que se va a necesitar, las fechas de realización de la auditoría, la fecha de conclusión del trabajo y fecha del informe.

Esta debe ser realizada por el contador público y auditor independiente o por la firma de auditores y se compone de los elementos siguientes:

- Planificación del personal que realizará el trabajo.
- Presupuesto de horas.
- Evaluaciones al personal.
- Capacitaciones al personal.
- Control de facturación a los clientes.
- Control de viáticos.
- Control de recursos físicos y accesibilidad

2.10.2. Ejecución

Durante esta etapa se obtiene, evalúa y documenta la evidencia, para verificar que las declaraciones de la gerencia contenidas en los Estados Financieros y en sus notas son razonables, de igual forma se determina si fueron alcanzados los objetivos de auditoría planteados en la planeación de la misma.

Se puede decir que la evidencia de auditoría se refiere a la documentación o información obtenida para soportar la opinión. Esta evidencia comprenderá, documento fuentes, registros contables, información de terceros, dicha información debe de ser suficiente y competente. La suficiencia se refiere a la exactitud de la cantidad y competente se refiere a la relevancia de la información.

La evidencia de auditoría se puede obtener a través del examen de los controles internos o por medio de documentación ya sea esta física o electrónica, por dichas circunstancias los procedimientos de auditoría se dividen en:

- Pruebas de control.
- Pruebas sustantivas.

2.10.3. Pruebas y cuestionarios de control interno

Estas pruebas son utilizadas para el examen sobre el diseño, implementación y operación de los controles que establece la administración para lograr sus objetivos.

2.10.4. Pruebas Sustantivas

Son los procedimientos para obtener evidencia de auditoría para detectar representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, las cuales se dividen en dos tipos:

- a) Procedimientos analíticos.
- b) Pruebas de detalle.

Asimismo es importante identificar las aseveraciones que afecta a cada cuenta a evaluar, de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría se mencionan las siguientes:

- **Existencia:** un activo o pasivo existe en una fecha dada.
- **Ocurrencia:** una transacción o evento tuvo lugar, lo cual pertenece a la entidad durante el período.
- **Derechos y obligaciones:** un activo o pasivo pertenece a la entidad en una fecha dada.
- **Integridad:** no hay activos, pasivos, transacciones o eventos sin registrar, ni partidas sin revelar.
- **Valuación:** un activo o pasivo es registrado a un valor en libros apropiado.
- **Medición:** una transacción o evento es registrado a su monto apropiado y el ingreso o gasto se asigna al período apropiado.
- **Presentación y revelación:** una partida se revela, se clasifica y describe de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros aplicable.

Toda prueba de auditoría debe estar supervisada por un profesional de mayor experiencia, esto ayuda a que la evidencia de auditoría llene las expectativas de la auditoría.

2.10.5. Finalización

En esta etapa es donde finaliza la auditoría, concluyendo con los procedimientos de auditoría y evaluando si con la evidencia que se cuenta se considera suficiente y competente para respaldar la opinión. En esta etapa se elabora el informe de auditoría.

Para cerciorarnos de que se ha obtenido toda la evidencia necesaria y que se alcanzó los objetivos de la auditoría, se puede utilizar los procedimientos siguientes:

- Revisar de forma general la razonabilidad de los estados financieros por medio del análisis de variaciones final (Procedimiento analítico).
- Verificar las diferencias no ajustadas identificadas durante la auditoría, especialmente para considerar si estas afectan o no a la opinión.
- Verificar que los estados financieros del cliente incluya todas las revelaciones necesarias para cumplir con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otras bases de presentación).
- Comunicar al equipo de auditoría los resultados del trabajo.
- Identificar y revisar eventos subsecuentes.
- Obtener la carta de representación de la gerencia.
- Revisar la redacción y firmar la opinión de auditoría.

CAPÍTULO III

ACTIVOS BIOLÓGICOS DE ACUERDO A LA SECCIÓN 34 DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (PYMES)

Para poder comprender el contexto de los activos biológicos y su tratamiento contable es necesario conocer el marco teórico de la normativa internacional y realizar una interpretación adecuada. En este capítulo se darán a conocer los escenarios, definiciones y métodos de aplicación.

Los activos biológicos son seres vivos; animales y plantas con la capacidad de sufrir cambios por transformaciones de tipo biológicas, ya sea para que de ellos se obtengan productos agrícolas o bien para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

Primero hay que conocer las distintas definiciones que se encuentran en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 41 “Agricultura”, de esta forma se puede tener una comprensión de la normativa internacional y posteriormente introducirse en el contexto de la Sección 34 de la NIIF para las Pymes.

3.1. Actividad Agrícola

“Es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación biológica y recolección de activos biológicos, para destinarlos a la venta, o para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales.” (14:1363)

Por lo tanto la actividad agrícola abarca una diversidad de actividades entre ellas el engorde de animales, silvicultura, piscicultura, floricultura, acuicultura, la agricultura en su diversidad entre ellas cultivo de plantas perennes, cultivo de huertos y otras plantaciones. Todas estas actividades tienen varias características que las hacen comunes. Paulo Nunes hace una breve descripción de estas. Indica que la primera de las características de la actividad agrícola es la **Capacidad de cambio**, como se explica al inicio del capítulo los seres vivos tienen la capacidad de experimentar transformaciones biológicas. **La Gestión del cambio** es la segunda característica

puesto que es el propietario o el administrador el que puede facilitar las transformaciones biológicas promoviendo las condiciones para que proceso de cambio pueda ocurrir. Esta es su principal característica ya que es notorio que sin la intervención del hombre no podría promoverse los cambios para explotación. Por ultimo otra característica importante es la **Valoración del cambio** considerando que todas las transformaciones cualitativas y cuantitativas en los activos biológicos deben ser valoradas de acuerdo los cambios y se debe tener un control adecuado. En este último contexto se ubica el caso de estudio puesto que de allí nace la necesidad de realizar las valoraciones financieras y la revisión por parte del auditor.

3.1.1. Activos Biológicos

Un activo biológico es un animal vivo o una planta. (14:1363)

La principal característica de los activos biológicos es que son seres vivos pero no son seres humanos. La definición cubre una amplia diversidad entre ellos mamíferos como los distintos tipos de ganado, peces, aves plantas entre ellos árboles, viñedos, y otros cultivos. Se debe destacar que animales para otro tipo de explotación como carreras y los utilizados en parques o para la distracción no pueden considerarse como activos biológicos.

3.1.2. Producto Agrícola

“Es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad.”
(14:1363)

De esta la definición de la norma puede ser muy genérica y no muestra más a detalle la comprensión, de tal cuenta que el producto agrícola se denomina a todos los productos que son el resultado de la agricultura, es también el redito de la actividad que tiene el ser humano de obtener materias primas de origen vegetal o animal, viéndolo de un ámbito puramente económico y sobre todo que este es el objetivo de realizar actividades agrícolas, obtener beneficios para satisfacción de las necesidades del ser humano.

3.1.3. Transformación Biológica

“Comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos” (14:1363)

Como se ha indicado los activos biológicos tienen la habilidad de transformarse de acuerdo a su naturaleza y es esta capacidad que le hace diferente a cualquier otra actividad económica, puesto que es con la intervención del hombre que los seres vivos incluidos dentro de esta clasificación pueden pasar de un estado a otro y poder reproducir u obtener productos. Como características cualitativas pueden ser la adecuación genética, densidad, maduración, cobertura de grasa, contenido proteínico y fortaleza de la fibra. Como características cuantitativas se tienen el número de crías, peso, metros cúbicos longitud o diámetro de la fibra y número de brotes.

Por lo tanto la transformación biológica tiene como resultados cambios en los activos ya sea por su crecimiento que sería aumento en la cantidad o mejora en la calidad de cierto animal en el caso de la investigación la planta. También se tienen cambios por degradación que puede comprenderse como decremento en la cantidad de unidades productivas o deterioro en la calidad de los animales y/o plantas. Por último se tiene la procreación que no es más que obtener productos agrícolas.

3.1.4. Costos de venta

“Son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.” (14:1363)

En otras palabras los costos de venta se entienden como costos incrementales por transacciones o los costes en el punto de venta que se necesitan para que una venta suceda. Hay que separar otros cargos que pueden surgir al realizar una venta como comisiones, cargos a las entidades regularizadoras, así mismo impuestos que

sobre las ventas. También deben excluirse los costos de transporte y otros costos necesarios para traslado a los mercados.

3.1.5. Grupo de Activos Biológicos

“Una agrupación de animales vivos, o de plantas que sean similares.” (14:1363)

Para comprender que es un grupo de activos biológicos se partirá de ejemplos básicos de términos que se han desarrollado para definir cada tipo entre ellos hatos ganaderos, plantaciones, viveros, u otra clase de plantas o animales similares. Las características esenciales radican en que deber ser administrados en conjunto para asegurarse que el grupo de activos biológicos se desarrolle sobre una base similar y continua. Estos grupos deben ser homogéneos de un mismo tipo aunque tengan diferentes edades de crianza y reproducción.

3.1.6. Cosecha o recolección

“Es la separación del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.” (14:1363)

La cosecha en el contexto de agricultura es la recolección de frutos y/o productos agrícolas obtenidos de un cultivo cuando se encuentran en el tiempo adecuado de maduración.

“Se debe realizar una distinción entre los activos biológicos, los productos agrícolas y los productos resultantes del procesamiento de productos agrícolas tras la cosecha o recolección.”(8:16)

Un ejemplo para propósitos de la investigación sería el siguiente:

<i>Activos Biológicos</i>	<i>Productos Agrícolas</i>	<i>Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección</i>
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada
Palmas aceiteras	Fruta recolectada	Aceite de palma

Cuadro 4. Fuente: Datos compilados del párrafo 4 de la NIC 41

3.1.7. NIC 41 o Sección 34

Esta investigación ha sido preparada de acuerdo a los contenidos del Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 41 “Agricultura”. Y la sección 34 de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas entidades NIIF para PYMES. El objetivo de la NIC 41 es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación a la actividad agrícola. En el caso de la sección 34 de la NIIF para pymes se proporciona una guía sobre la información financiera de las PYMES involucradas en tres tipos de actividades especiales, una de ellas: las actividades agrícolas.

El tema agrícola ha sido el área contable que no había sido tomado en cuenta hasta el año 2001 que el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad emitió la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 41 “Agricultura”. Anterior a esta emisión únicamente se conocían algunas recomendaciones publicadas en la Guía de Contabilidad y Auditoría de Productos Agrícolas y Cooperativas Agrícolas del AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados). Este espacio vacío en la normativa ha creado que en las compañías agrícolas los temas contables y financieros se realicen de acuerdo a las prácticas comúnmente utilizadas creado de esta manera errores que a la larga afecten la confiabilidad en la presentación financiera.

Como se ha logrado ver la NIC 41 tiene un tratamiento bastante amplio para los activos biológicos pero debe hacerse notar que en la aplicación de esta norma en Guatemala es muy escasa porque se comprende que la aplicación de las NIIF completas es para un grupo de empresas que cotizan en mercados regulados y aunque su objetivo es que las empresas en el mundo presenten información uniforme y comparable; así como poder crear un mercado financiero global con mayor eficiencia, donde los costos de capital sean menores. En nuestra realidad solo grandes empresas subsidiarias de empresas extranjeras presentan su información desde este marco conceptual. De tal manera que es factible hacer un estudio más aplicado a compañías guatemaltecas.

Como se verá en la siguiente sección el concepto de pequeñas y medianas entidades este se adhiere de mejor manera a la economía guatemalteca en el cual no existe un mercado público regulado con una madurez que permita a las empresas agrícolas cotizar en este tipo de mercados financieros. Esto permite realizar un análisis más profundo sobre la contabilización de activos biológicos en un marco internacional aceptado y que está adaptado a este tipo de empresas. En el caso de estudio se presenta a una empresa dedicada al cultivo de palma africana considerada como un productor independiente.

En la sección 34 también se presentan temas que contempla la NIC 41 estos son:

- Identificación de cuando se reconoce un activo biológico o un producto agrícola.
- Determinación si el valor razonable de los activos biológicos de una entidad involucrada en actividades agrícolas es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.
- Medición de los activos biológicos y los productos agrícolas cosechados o recolectados.
- Preparar información a revelar correspondiente a los activos biológicos.

3.2. NIIF para PYMES

Desde el año 2000 en Europa se demandaba una versión especial de las Normas Internacionales de Contabilidad para pequeñas y medianas entidades.

3.2.1. Antecedentes

La NIIF para PYMES es el resultado de un proyecto de 5 años realizado para abordar las necesidades de información financiera de propósito general para las pequeñas y medianas empresas.

En su informe de transición de diciembre de 2010 el recién formado Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), el consejo saliente del Comité de

Normas Internacionales de Contabilidad dijo “Existe una demanda para una versión especial de Normas Internacionales de Contabilidad para pequeñas Empresas”.

En Junio de 2004, el Consejo publicó el documento de discusión opiniones preliminares sobre Normas de Contabilidad para pequeñas y medianas entidades exponiendo e invitando a realizar comentarios sobre el enfoque del Consejo. Esto fue el primer documento de discusión que publicó el IASB. El Consejo recibió 120 respuestas.

En sus reuniones posteriores en 2004, el Consejo consideró las cuestiones puestas de manifiesto por quienes contestaron al documento de discusión. En diciembre de 2004 y enero de 2005, el Consejo tomó algunas decisiones provisionales sobre el modo apropiado de continuar el proyecto. Las respuestas al documento de discusión mostraban una clara demanda de una Norma internacional de información financiera para las pequeñas y medianas entidades (NIIF para la PYMES) y una preferencia, en muchos países, por adoptar la NIIF para las PYMES en lugar de normas desarrolladas en el ámbito local o regional. Por lo tanto, el Consejo decidió, como siguiente paso, publicar un proyecto de norma de una NIIF para las PYMES.

En febrero de 2007, el IASB publicó para comentario público un proyecto de norma de una propuesta de NIIF para las PYMES. El objetivo de la norma propuesta era proporcionar un conjunto de principios contables simplificado e independiente que fuera adecuado para las entidades más pequeñas que no cotizan en bolsa y se basara en las NIIF completas, que se han desarrollado para cumplir con las necesidades de las entidades cuyos títulos cotizan en mercados públicos de capitales.

En Mayo de 2008, el Consejo empezó a deliberar nuevamente sobre las propuestas al proyecto de norma, abordando las cuestiones relativas al alcance, reconocimiento, medición y presentación que surgieron en las cartas de comentarios al proyecto de norma, en los informes preparados por las entidades que realizaron las pruebas de campo y en las recomendaciones del grupo de trabajo. Estas nuevas deliberaciones continuaron hasta febrero de 2009.

Fue hasta el 9 de julio de 2009 que se publica la versión final de las NIIF para las PYMES, las cuales están vigentes actualmente.

En Guatemala según la Asamblea General Extraordinaria del Colegio de Contadores Públicos y Auditores con fecha 29 de junio de dos mil diez aprobó adoptar como parte de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y Medianas Entidades –NIIF para las PYMES-

El 13 de julio de 2010 se publicó en el Diario de Centro América el acuerdo que da vida a la Adopción de dicha Norma por medio de oficio JD 140042010 de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGCPA-

3.2.2. Definición de Pequeñas y Medianas Entidades de acuerdo a la NIIF para PYMES

La NIIF para las PYMES también describe a las pequeñas y medianas empresas, con el criterio que las empresas PYMES son todas aquellas entidades que se caracterizan por no tener la obligación pública de rendir cuentas y que publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

Según el párrafo 1.2 de esta norma las pequeñas y medianas empresas presentan las siguientes características.

- No tienen obligación pública de rendir cuentas

Este quiere decir que las PYMES comprenden todas aquellas entidades cuyos instrumentos de pasivo o patrimonio (por ejemplo las acciones) no se negocian en el mercado público, ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera. Estas entidades también se denominan entidades no cotizadas o entidades sin obligación pública de rendir cuentas.

Se encuentran fuera del alcance de la NIIF para las PYMES los bancos, cooperativas de crédito, intermediarios de bolsa, fondos de inversión y compañías de seguros, ya que estas entidades si tienen obligación pública de rendir cuentas.

- Publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

Los estados financieros con propósito de información general son aquellos que tienen por objetivo suministrar información acerca de la situación financiera, el rendimiento y los cambios en la situación financiera de una entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar decisiones económicas.

El IASB ha sido abierto para permitir que cada país en el mundo que adopte este marco normativo desarrolle sus propias definiciones de PYMES para un amplio rango de propósitos. Generalmente esas definiciones locales se basan criterios basados en ingresos, activos y número de empleados.

De tal cuenta que los principales usuarios externos de los estados financieros incluyen:

- Accionistas o propietarios de la empresa que no están implicados en la gestión del negocio.
- Los vendedores que utilizan los estados financieros para toma de decisiones sobre créditos y precios.
- Los clientes para decidir hacer negocios.
- Los bancos al momento de analizar la concesión de algún préstamo.
- Las agencias de calificación crediticia y otras que utilicen los estados financieros para calificarlas.

No son estados financieros con propósito de información general los que son producidos para el uso exclusivo de los propietarios, gerentes, autoridades fiscales u otras agencias gubernamentales.

Una Entidad tiene obligación pública de rendir cuentas si:

- Sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público, o
- Una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros (15:14)

3.2.3. Objetivo de la NIIF para las PYMES

Los objetivos de la NIIF para las PYMES son los siguientes:

- Simplificar los requerimientos contables
- Reducir los costos y esfuerzos necesarios para elaborar estados financieros bajo IFRS.

3.2.4. Alcance de la NIIF para las PYMES

De acuerdo a la sección uno de la NIIF para las PYMES “se pretende que dicha norma se utilice por las pequeñas y medianas entidades (PYMES) (15:14)

3.2.5. Estados Financieros con propósitos de Información General

De acuerdo a lo estipulado en la sección dos de las NIIF para las PYMES, el objetivo de los estados financieros con propósito de información general preparados de conformidad con NIIF Para las PYMEs es “proporcionar información útil sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad a una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades de información” (13:16)

Por consiguiente, los estados financieros con propósito de información general se dirigen a la satisfacción de las necesidades comunes de información de un amplio espectro de usuarios, por ejemplo accionistas, acreedores y empleados.

3.3. Actividades Especiales (Sección 34)

Para poder poner en contexto la aplicación de la sección 34 con las plantaciones de palma se debe hacer saber que esta sección es aplicada para pequeñas y medianas entidades que se dedican a actividades agrícolas. Como se ha hecho

hincapié en esta investigación se entiende por actividad agrícola aplicado a NIIF para las PYMES como la gestión, por parte de una entidad, de la transformación biológica de activos biológicos ya sea para su venta, para generación de productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales.

De tal cuenta que se hace una transcripción de los asuntos importantes de la Sección 34 “Actividades Especiales”

3.3.1. Alcance de esta Sección

“Esta sección proporciona una guía sobre la información financiera de las PYMES involucradas en tres tipos de actividades especiales-actividades agrícolas, actividades de extracción y concesión de servicios.” (15:211)

La aplicación de esta sección en la empresa de palma africana unidad de análisis se ha catalogado como una mediana empresa dedicada a actividades agrícolas relacionadas con palmas africanas que producen fruto de palma africana para vender a plantas extractoras de aceite de palma. Al observarse el balance de situación entre los activos se tienen plantaciones de palma con sus frutos. De acuerdo a este contexto se deberán contabilizar sus activos biológicos según lo establecido en la sección 34. La entidad gestiona la transformación biológica de las palmas para obtener productos agrícolas (fruto de palma africana cosechado) destinados a la venta.

Se debe hacer la aclaración que el fruto de palma cosechado luego de su reconocimiento inicial no se debe contabilizar bajo la sección 34 en su caso se realizara el tratamiento con la sección 13 “Inventarios” debido a que la sección 34 aplica la fruta de palma en el punto de cosecha o recolección solamente)

Por lo tanto la sección 34 especifica lo siguiente:

3.3.2. Agricultura

“Una entidad que use esta NIIF y que se dedique a sus actividades agrícolas determinará su política contable para cada clase de sus activos biológicos, tal como se indica a continuación:

- a) La entidad utilizará el modelo del valor razonable, de los párrafos 34.4 a 34.7, para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

- b) La entidad usará el modelo del costo de los párrafos 34.8 a 34.10 para todos los demás activos biológicos.” (15:211)

“La Sección 4 Estado de Situación Financiera exige la presentación por separado de los activos biológicos registrados al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro del valor (párrafo 4.2 (h) y de los activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados (párrafo 4.2 (i))”. (8:8)

Como se ha indicado un activo biológico es un animal o planta viva. Para que los activos biológicos sean contabilizados de acuerdo a esta sección, la entidad que el aplique debe estar involucrada en la gestión de la transformación biológica de estos activos, sea para la venta, para generar productos agrícolas o para obtener otros activos biológicos adicionales.

Una entidad que aplique la sección 34 no puede ni debe elegir a su antojo el método para medición de sus activos biológicos, para ello debe utilizar el método de valor razonable para todos sus activos biológicos en los cuales su valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado y el resto se medirán al modelo del costo. Ese concepto “sin un costo o esfuerzo desproporcionado” es algo novedoso que no incluye la NIC 41. Por lo tanto la utilización del método del costo podría en muchos casos ser impropio puesto que la medición del costo suele ser gravosa y subjetiva que la determinación del valor razonable, debido a las múltiples distribuciones de costos que se requieren.

3.3.3. Reconocimiento

“Una entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando y solo cuando:

- a) La entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;
- b) Sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y
- c) El valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado.” (15:211)

Como se observa en el cuadro 2 el poder diferenciar entre activo biológico y producto agrícola es relevante a la hora de determinar que sección de la NIIF para las PYMES debe aplicarse. Los activos biológicos utilizados en actividades agrícolas se contabilizan de acuerdo a la Sección 34, tanto en el momento inicial como posteriormente. Los productos agrícolas se contabilizan de acuerdo con la sección 34 solo en el punto de su cosecha o recolección.

3.3.4. Medición – Modelo del Valor Razonable

“Una entidad medirá un activo biológico en el momento del reconocimiento inicial, y en cada fecha sobre la que se informe, a su valor razonable menos los costos de venta. Los cambios en el valor razonables menos los costos de venta se reconocerán en resultados.” (15:211)

“El valor razonable menos los costos de venta de un activo es el importe que se puede obtener por la venta del activo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición.” (8:11)

La medición razonable de los activos biológicos de acuerdo a la sección 34 es consistente a lo medición descrita en otras secciones. La única diferencia es que, al aplicar la medición a valor razonable de los activos biológicos se deducen los costos esperados de venta. Esto también es consistente con el párrafo 12 de la NIC 41 y a las mediciones de valor razonable que se realizan para determinar el importe

recuperable de los activos de conformidad con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos. Para cumplir con este requerimiento la mejor evidencia para determinar el valor razonable menos los costos de venta es un acuerdo firme de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, o al precio de mercado en un mercado activo. De acuerdo a la NIIF 13 Medición del Valor Razonable define el mercado activo como un mercado en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información para fijar precios sobre una base de negocio en marcha.

“En la determinación del valor razonable, una entidad considerará lo siguiente:

- a) Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola en su ubicación y condición actuales, el precio de cotización en ese mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable de ese activo. Si una entidad tuviera acceso a mercados activos diferentes, usara el precio existente en el mercado en el que espera operar.
- b) Si no existiera un mercado activo, una entidad utilizara uno o más de la siguiente información para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:
 - I. El precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y el final del periodo sobre el que se informa:
 - II. Los precios de mercado activos similares, ajustados para reflejar las diferencias existentes; y
 - III. Las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.
- c) En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en los apartados (a) o (b) pueden surgir de información enumeradas en los

apartados (a) o (b) pueden sugerir diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. Una entidad considerará las razones de esas diferencias, para llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.

- d) En algunas circunstancias, el valor razonable puede ser fácilmente determinable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado, aun cuando no haya disponibles precios o valores determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual. Una entidad considerará si el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes del activo descontados a una tasa corriente de mercado da lugar a una medición fiable del valor razonable.” (15:211)

Como se comentaba lo indicado en el párrafo 34.2 de la Sección la entidad no puede elegir el modelo de medición a aplicar a su antojo, esta debe utilizar el modelo del valor razonable toda vez dicho valor se pueda determinar fácilmente sin un mayor esfuerzo. De toda cuenta se debe utilizar el modelo del costo.

La medición del valor razonable de los activos biológicos se facilita al realizar agrupaciones de activos biológicos con características similares. La entidad debe seleccionar los atributos que se usaran en el mercado como base para fijación de precios. Este valor no debe ser específico de una entidad debe ser un reflejo fiel del mercado corriente en el cual se realizará la transacción.

Una cotización de activos idénticos es la mejor evidencia para la medición y por tanto la mejor opción, en dado caso no existiera un mercado activo, el valor razonable se puede determinar utilizando métodos alternativos. Detallados en el párrafo literal b) del numeral 3.4.4 de este trabajo.

En el material formativo de la sección 34 de la NIIF para las Pymes se detalla de forma específica que debe hacer la entidad al no cumplirse ninguna referencia comparativa de mercado. Como se indica en el apartado literal (d) del párrafo 34.6

“Cuando no existan valores o precios determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual, el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes del activo, descontados a una tasa corriente determinada por el mercado, puede igualmente dar lugar a una medida fiable del valor razonable, y por consiguiente, podrá ser utilizado por la entidad. El objetivo del cálculo del valor presente de los flujos de efectivo netos esperados es determinar el valor razonable del activo en su ubicación y condición actuales. La entidad estimará los flujos de efectivo netos esperados y determinará la tasa de descuento adecuada a utilizar. Para coincidir con el objetivo de estimación del valor razonable, los flujos de efectivo deberán basarse en datos del mercado, en la mayor medida de lo posible. La entidad incluirá los flujos de efectivo netos que los partícipes del mercado esperarían que el activo generase en su mercado más relevante. La entidad no incluirá flujos de efectivo destinados a la financiación de los activos, ni flujos por impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección (por ejemplo, los costos de replantar los árboles en una plantación forestal, después de la tala de los mismos). “(8:20)

3.3.5. Información a revelar – Modelo del Valor Razonable

“Una entidad revelará lo siguiente con respecto a sus activos biológicos medidos al valor razonable:

- a) Una descripción de cada clase de activos biológicos.
- b) Los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada categoría de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección y de cada categoría de activos biológicos.

- c) Una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá:
- i. La ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta.
 - ii. Los incrementos procedentes de compras.
 - iii. Los decrementos procedentes de la cosecha o recolección
 - iv. Los incrementos procedentes de combinaciones de negocios.
 - v. Las diferencias netas de cambio que surgen de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa.
 - vi. Otros cambios.” (15:212)

3.3.6. Medición – Modelo del Costo

“La entidad medirá los activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin costo o esfuerzo desproporcionado, al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

La entidad medirá los productos agrícolas, cosechados o recolectados de sus activos biológicos, a su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de cosecha. Esta medición será al costo a esa fecha, cuando se aplique la sección 13 u otras secciones de esta NIIF”. (15:213)

3.3.7. Información a revelar – Modelo del Costo

Una entidad revelará lo siguiente con respecto a los activos biológicos medidos utilizando el modelo del costo:

- a) Una descripción de cada clase de activos biológicos.
- b) Una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable.
- c) El método de depreciación utilizado.

- d) Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas.
- e) El importe en libros bruto y la depreciación acumulada (a la que se agregaran las perdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo.” (12:213)

Como una entidad no puede elegir el modelo del costo para medir sus activos biológicos hasta que no haya podido comprobar que el método del valor razonable de alguna clase de activos no pueda determinarse fácilmente sin un costo o esfuerzo desproporcionado. Existen muchas variables para identificar que los activos no puedan medirse de forma fiable como las circunstancias específicas del activo, por jurisdicción, condiciones de mercado, recursos de la entidad y condiciones puntuales de los activos.

La sección 34 no ofrece guía alguna para medir el costo de los activos biológicos, por tanto es en esta fase que se inicia a complicar utilizar este método porque la gerencia deberá utilizar su juicio profesional para desarrollar políticas contables para obtener información fiable que sirva de base para la toma de decisiones. Para utilizar este método la entidad ya no utilizara los requerimientos de la sección 34 puesto que se deben consultar y analizar la aplicación de otras guías de la NIIF para las PYMES que tratan sobre temas que tengan relaciones y sean similares en su contexto.

Por lo tanto la entidad deberá considerar los requerimientos de la Sección 17 Propiedad Planta y equipo y 27 Deterioro del Valor de los Activos. Así mismo se deben considerar las guías de la Sección 13 para la determinación del costo.

En la sección 17 en los párrafos 17.10 y 17.12 se detallan los componentes del costo de un activo biológico, considerando que al utilizar este modelo los activos biológicos se consideran como propiedad planta y equipo.

· **Componentes del Costo**

“El costo de los elementos de propiedades planta y equipo comprende todo lo siguiente:

- a) El precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas
- b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia....”(12:98)

· **Medición del costo**

Para realizar la medición del costo de una manera fiable se debe considerar el párrafo 17.13 de la NIIF para las PYMES, indica que el costo de un elemento en este caso el activo biológico será el precio equivalente en efectivo a la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el “**valor presente**” de todos los pagos futuros.

Es en esta parte de se puede observar que si se miden los activos biológicos deben tener una cotización equivalente como si fueran a venderse o en dado caso se compró un grupo de activos biológicos ya desarrollados en efectivo ese será el valor de su reconocimiento inicial. Si se hubieran adquirido a un crédito a largo plazo es necesario utilizar el método del valor presente.

Pudiera darse el caso que la entidad adquiriera plantaciones de palma africana de edad menor y que sean fácilmente transportables y no se hubiera recibido efectivo, al contrario se reciben otro tipo de activos no monetarios se debe considerar para su reconocimiento el párrafo 17.14 en este caso los activos se reconocerán a “**su valor razonable**” si no hubieran mercados activos para medirse con fiabilidad la última opción sería el valor en libros del activo entregado.

· **Depreciación**

La entidad deberá obligatoriamente depreciar su activo biológico reconocido al costo bajo lo normado en la sección 17, a partir de la fecha que este se encuentre disponible para su utilización incluido en el párrafo 17.20, específicamente cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar

de la forma que ha sido prevista por la administración. En el caso de la empresa de palma africana objeto de estudio desde el momento que la palma comienza a dar frutos por primera vez o cuando estos frutos superen la fase de ensayo y se encuentre disponibles para la venta.

La entidad deberá distribuir el importe que se depreciará de un activo biológico de forma sistemática a lo largo de su vida útil como se indica en el párrafo 17.16 y 17.18. La administración tiene que estimar la vida útil, el valor residual y el método de depreciación que más se adapte para cada tipo de activos biológicos medidos al costo. Nuevamente se llega a una fase de dificultad puesto que acá se usa el juicio de una persona y esto puede ser cuestionable en cualquier momento por los usuarios de los estados financieros o el caso de estudio un auditor independiente. En un último caso que estos activos sean clasificados para la venta.

La administración selecciona el método de depreciación que refleje la forma como espera consumir los beneficios económicos futuros del activo biológico. En el caso de la palma africana debe distribuirse la depreciación en el periodo que este produzca frutos y asignar más valor en los años donde se estima el mayor rendimiento de cosecha.

· Deterioro del Valor de los activos

Por ultimo al utilizar el método del costo la entidad que adopte este método debe aplicar a la fecha que se presenta la información financiera la Sección 27 “Deterioro del valor de los activos” para determinar si existen indicios de deterioro del valor de un activo biológico. En el caso que exista indicios de deterioro se debe realizar procedimientos de la gerencia para comprobar el deterioro del valor de los activos, por lo tanto reconocer y medir todas las pérdidas por deterioro.

En la literal e del párrafo 1 en la sección 27 ay una excepción sobre la aplicación de este procedimiento a los activos biológicos. Este solo es válido para los activos biológicos medidos a su valor razonable menos los costos estimados de venta. Si la entidad utiliza el método del costo es obligatorio realizar análisis del deterioro de sus activos biológicos.

3.4. Método de Flujos Descontados

Para poder determinar el valor razonable por medio del método de flujos descontados se debe comprender la teoría acerca de este procedimiento financiero.

Para ello se debe hacer referencia a la Norma Internacional de Información Financiera 13 “Medición del Valor Razonable. En ella se detalla los procedimientos a realizar. Esta referencia es útil para el caso de estudio que se utiliza el método de flujos descontados, ya que en ella se describe el enfoque del ingreso que convierte importes futuros por ejemplo flujos de efectivo, en un importe presente único en otras palabras descontado. Al utilizar el enfoque del ingreso, la medición del valor razonable refleja las expectativas del mercado presentes sobre esos importes futuros. Una de las características a las que se hace referencia son las técnicas de valor presente.

El valor presente o valor actual neto, o valor presente neto, cuyo acrónimo es VAN, es un procedimiento que permite calcular el valor presente de un determinado número de flujos de caja futuros, originados por una inversión.

La metodología para determinarlo consiste en descontar al momento actual (es decir, actualizar mediante una tasa) todos los flujos de caja futuros o en determinar la equivalencia en el tiempo 0 de los flujos de efectivo futuros que genera un proyecto y comparar esta equivalencia con el desembolso inicial. Dicha tasa de actualización (k) o de descuento (d) es el resultado del producto entre el coste medio ponderado de capital (WAAC) y la tasa de inflación del periodo.

Como se ha indicado en el párrafo 34.6 literal d), una entidad considerará si el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes del activo descontados a una tasa corriente de mercado da lugar a una medición fiable del valor razonable. Este método podrá ser utilizado siempre que no estén disponibles precios determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual. Por lo tanto para determinar el valor razonable, es necesario utilizar el valor actual de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a una tasa de interés corriente de mercado.

Para realizar este método no se debe incluir flujos de efectivo destinados al financiamiento de los activos ni flujos de impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección.

CAPÍTULO IV

AUDITORÍA EXTERNA A LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN UNA EMPRESA DEDICADA AL CULTIVO DE PALMA AFRICANA CON BASE A LA SECCIÓN 34 DE LA NIIF PARA PYMES (CASO PRÁCTICO)

4.1. Antecedentes de la empresa

La empresa agrícola “Arriba las Palmas, S.A.” se encuentra inscrita en el Registro Mercantil y en la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, se constituyó como sociedad anónima desde el 21 de junio de 2001, por un plazo indefinido. Las oficinas administrativas se encuentran ubicadas en la ciudad de Guatemala y las plantaciones de palma en el municipio de Sayaxche, departamento de Peten. Su periodo contable es del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. La empresa adopto la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades como marco de referencia para sus políticas contables.

El negocio de la compañía es el cultivo de palma africana para la venta de racimos de fruta fresca. La compañía cuenta con 25 hectáreas de terreno cultivado con plantaciones mayores a tres años en la Finca Abigail. La empresa se dedica única y exclusivamente a la siembra y cosecha de fruto de palma africana, por lo tanto es considerada como productor independiente.

La compañía inicio actividades agrícolas el 2 de enero de 2012, sembrando palmas de 1 año de vida, las cuales tuvieron los cuidados culturales de pre-vivero y vivero por parte del proveedor quien se dedica a la producción de semillas y venta de palmas jóvenes. La producción de fruta para la venta se inició en el año 2014.

La plantación inició con la siembra de las 25 hectáreas de terreno, plantando 140 plantas por hectárea, el reconocimiento inicial de las plantaciones o activos biológicos se realizó de acuerdo a lo descrito en los párrafos 34.3 y 34.4 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES). En los cuales se indica que la compañía reconocerá

el activo biológico siempre y cuando se controle el activo como resultado de sucesos pasados, sea probable que fluyan beneficios económicos futuros relacionados con la explotación del activo biológico y el valor razonable o costo del activo puedan ser medidos de forma fiable. Así mismo se indica que la medición de los activos biológicos se realizará en el reconocimiento inicial y en cada periodo que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta. Los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocerán en resultados.

Así mismo la compañía ha adoptado desde el reconocimiento lo indicado en la literal (d) del párrafo 34.6 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), en el se indica que si no existiera precios disponibles en el mercado para un activo biológico en su condición actual, se puede considerar utilizar el método de los flujos de efectivo netos esperados procedentes del activo descontados a una tasa corriente de mercado.

La dirección de la compañía "Arriba las Palmas" S.A. se ha comunicado con la firma de auditoría Monterroso & Monterroso, S.C. para solicitar una propuesta de servicios profesionales para realizar auditoría del rubro de Activos biológicos al 31 de diciembre de 2015.

Dentro del presente capítulo se desarrolla el proceso de trabajo de la auditoría para el rubro de los Activos Biológicos de una mediana empresa dedicada al cultivo de palma africana.

Las etapas a desarrollar en la auditoría de estados financieros empiezan desde los procedimientos de propuesta de servicios y aceptación del trabajo de auditoría incluyendo los alcances específicos.

Seguidamente se realizarán los procedimientos de planeación, evaluación del riesgo, entendimiento del negocio, ejecución de la auditoría y las comunicaciones con la dirección de la empresa para poder proponer los ajustes necesarios para el cumplimiento de la normativa internacional para una mediana empresa tomando como base los requerimientos del trabajo como se enmarca en las Normas Internacionales de auditoría.

De tal cuenta que las Normas Internacionales de auditoría están diseñadas para una auditoría de estados financieros y que estas pueden adaptarse según las circunstancias cuando apliquen a auditorías de otra información histórica. Por tal motivo para este trabajo de tesis se tomara de referencia la norma 805 “Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros únicos y elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero.

4.2. Carta de solicitud de servicios de auditoría

Guatemala 3 de diciembre de 2015

Licenciado
Omar Alejandro Monterroso Fuentes
Sócio
Monterroso & Monterroso, S.C.

Estimada Lic. Monterroso

Es un gusto poder comunicarnos con usted, esperando que sus actividades dentro de su prestigiosa firma de auditoría se realicen con éxito.

El motivo de nuestra carta es para solicitar formalmente nos proporcionen una carta propuesta de servicios profesionales para la auditoría del rubro de activos biológicos de nuestra empresa "Arriba la Palmas, S.A." al 31 de diciembre de 2015, de acuerdo a las comunicaciones realizadas vía telefónica y por correo electrónico solicitamos incluya dentro de su carta propuesta el alcance del trabajo a realizar, cronogramas previsto y los honorarios a facturar.

Con el afán de realizar el trabajo nos encontramos a su disposición para cualquier consulta y estamos a la espera de su carta compromiso.

Atentamente



Ingeniero Justo Leal y Bueno

Presidente Junta Directiva

4.3. Preparación de Propuesta de Servicios Profesionales

“Arriba Las Palmas, S.A.”

Propuesta de Servicios de Auditoría Externa 2015

Diciembre, 2015

Guatemala, 9 de diciembre de 2015

Ingeniero:
Justo Leal y Bueno
Presidente Junta Directiva
Arriba Las Palmas, S.A.
Ciudad de Guatemala

Estimado Ingeniero Leal

Atendiendo su amable solicitud de fecha 1 de diciembre de 2015, me es grato dirigirme a ustedes para someter a su consideración la propuesta de servicios profesionales para efectuar la revisión del rubro de los activos biológicos componente de los estados financieros de “Arriba las Palmas, S.A.”, (en adelante la “empresa”) al 31 de diciembre de 2015.

Se efectuará la auditoría del rubro de activos biológicos de conformidad con Normas Internacionales de Auditoría. Esas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos, que se planifique y ejecute la auditoría para obtener seguridad razonable acerca de si los estados financieros y especialmente el rubro de activos biológicos están libres de representaciones erróneas importantes.

Una auditoría incluye ejecutar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representaciones erróneas significativas en los estados financieros, debido ya sea a fraude o error.

Proceso de planificación

Inmediatamente después del nombramiento se iniciará el proceso de planificación del trabajo. Este proceso comienza con la preparación de un plan de auditoría en el rubro de activos biológicos, mediante el desarrollo de un entendimiento completo de las necesidades de las compañías, para estructurar nuestro enfoque que responda a todas esas necesidades.

Una vez que el proceso de planificación ha sido apropiadamente completado se iniciara el proceso de la revisión del rubro de activos biológicos de la compañía.

Enfoque de revisión

El personal que se asignará a la auditoría de las compañía será el que más entrenamiento y el que ha acumulado la mayor experiencia con éxito en la aplicación de la estrategia de auditoría.

Objetivo de Auditoría:

El trabajo está dirigido a la revisión de los activos biológicos de la Compañía Arriba las Palmas, S.A. Los servicios tendrán un enfoque integrado y serán diseñados de acuerdo a los factores de riesgo y éxito de la Compañía.

Informes a emitir

a) Estados financieros:

Se emitirá el informe del Contador Público y Auditor independiente, sobre el rubro de activos biológicos de la compañía Arriba Las Palmas, S.A. al 31 de diciembre de 2015 de conformidad con la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades NIIF para las PYMES.

b) Carta a la Gerencia:

Los objetivos colaterales en un compromiso de auditoría son muy útiles en la revisión de los controles contables internos, la organización, operación y sistemas de información.

Se estará alerta durante la revisión de las áreas operativas y no únicamente contables, en las podemos hacer recomendaciones para mejorar el control y procedimientos actuales.

Los asuntos que eventualmente incluiríamos en nuestras cartas de gerencia son otros, los siguientes:

- Comentarios relacionados con lo apropiado de las políticas y procedimientos contables.

- Recomendación para reforzar los sistemas de control interno y procedimientos para proteger los activos de la compañía obtener información financiera correcta y oportuna y promover la eficacia de la operación.
- Comentarios para eliminar la duplicidad de esfuerzos que reducen la eficacia de la operación y representan gastos innecesarios

Cronograma de trabajo

Se propone el siguiente plan de trabajo:

Primera visita preliminar

Se tiene programada nuestra visita preliminar en la semana del 4 al 8 de enero de 2016, en ella cubriremos lo siguiente:

- Visita preliminar para planificación de auditoría.
- Entendimiento de los procesos significativos relacionados a los activos biológicos
- Realización del trabajo sobre el control interno

Visita final

La visita final estará programada de la semana del 18 de 29 de enero de 2016.

- Procedimientos sustantivos de auditoría.
- Revisión del registro contable del valor actual de los activos biológicos

Emisión de informes

Se tiene previsto trabajar en los siguientes informes acordados en la carta a la compromiso del 1 al 12 de febrero, entregándose el 28 de febrero del año 2016

- Emisión del informe de auditoría al 31 de diciembre de 2015 sobre el rubro de activos biológicos de acuerdo a los requerimientos de la Norma Internacional de Auditoría 805 "Consideraciones Especiales-Auditorías de Estados Financieros Únicos y Elementos, Cuentas o Partidas Específicas de un Estado Financiero.
- Emisión de la carta a la gerencia al 31 de diciembre de 2015

Honorarios de auditoría del rubro de activos biológicos.

Se ha estimado los honorarios por los servicios indicados anteriormente, para el año 2015 en Q 65,200 más IVA y 2% de gastos sobre el total de los honorarios pagados.

Se les agradece se me haga saber por escrito si la presente merece su aprobación.

Quedó en la mejor disposición de ampliar o aclarar cualquier información.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized letter 'O' followed by several vertical strokes and a small flourish at the end.

Lic. Omar Monterroso
Sócio
Monterroso & Monterroso, S.C.

4.3.1. Obtener la Carta Compromiso

“Arriba Las Palmas, S.A.”

Carta Compromiso

14 de diciembre, 2015

Guatemala, 14 de diciembre de 2015

Ingeniero:
Justo Leal y Bueno
Presidente Junta Directiva
Arriba Las Palmas, S.A.
Ciudad de Guatemala

Estimado Ingeniero Leal

Ustedes han solicitado que se les audite el rubro de los Activos Biológicos al 31 de diciembre de 2015. Por medio de la presente, se tiene el agrado de confirmar la aceptación y el entendimiento de este compromiso. La auditoría será realizada con el objetivo de que exprese una opinión sobre el rubro de los Activos Biológicos.

Responsabilidades y Limitaciones de la Auditoría

La auditoría será realizada de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría. Estas normas, requieren que se planifique y desempeñe la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si el rubro de activos biológicos está libre de representaciones erróneas importantes.

Una auditoría incluye el examen, sobre una base de pruebas, de la evidencia que soporta los montos y revelaciones en el rubro de los Activos Biológicos. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y las estimaciones importantes hechas por la gerencia, así como evaluar la presentación de los estados financieros.

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

Al hacer evaluaciones del riesgo, se considera el control interno relevante a la preparación de los estados financieros por la entidad para poder diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la compañía. Sin embargo, se espera poder proporcionarles una carta por separado concerniente a cualesquier debilidades de

importancia relativa que lleguen a llamar la atención durante la auditoría de los estados financieros, sobre el diseño o implementación del control interno de la información financiera.

Responsabilidad y Representaciones de la Administración

Se recuerda que es responsabilidad de la administración de la compañía la presentación del rubro de los Activos Biológicos, y que estas presenten razonablemente la posición financiera de la compañía de acuerdo a la sección 34 de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades – NIIF PYMES. El dictamen de auditoría explicará que la administración es responsable de la preparación y presentación razonable del rubro de los Activos Biológicos de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable y esta responsabilidad incluye.

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

Como parte del proceso de auditoría, se solicitara de la administración confirmación por escrito de las representaciones que se hagan en conexión con la auditoría.

Se espera la total cooperación de su persona y se confía en que podrán a nuestra disposición cualquier registro, documentación y otra información que se necesite en conexión con nuestra auditoría.

Compromiso de la Firma

Los compromisos incluyen:

- A. Emplear personal capacitado, según indica en la presente carta compromiso.
- B. Mantener informada a la administración sobre el progreso de nuestro examen.
- C. Ajustarse al alcance del trabajo indicado y cumplir con los objetivos procedimientos e informes señalados en la presente propuesta y carta compromiso.

Honorarios, facturación y otros arreglos

Se ha estimado que los honorarios por la auditoría del rubro de los Activos Biológicos al 31 de diciembre de 2015 serán de Q 65,200 más IVA y 2% de gastos administrativos. Sin embargo, los honorarios efectivamente incurridos podrían exceder lo aquí establecido derivado de cambios en el negocio (por ejemplo, la naturaleza del negocio o cambios en el negocio) o por estar fuera del alcance de nuestro trabajo.

Los honorarios serán facturados de la siguiente manera:

60% al inicio de nuestra revisión.

20% al concluir el trabajo de campo.

20% restante con la entrega de nuestro informe de auditoría.

El pago se hará al recibo de las mismas.

La estimación de los honorarios por los Servicios de Auditoría se basa, entre otras cosas, en nuestra revisión preliminar de los registros de la Compañía y las declaraciones que el personal de la Compañía ha hecho, y dependen de que se reciba un adecuado nivel de ayuda del personal de la Compañía y se proporcione en tiempo toda la información requerida en carta separado. En caso de que la estimación de honorarios no haya sido adecuada, o que las condiciones de los registros, grado de colaboración, el resultado de los procedimientos de auditoría, u otros asuntos fuera de control que requieran tiempos adicionales de parte del equipo, se ajustaran previo acuerdo con ustedes tales honorarios y las fechas previstas de terminación.

Otros Asuntos

Los papeles de trabajo preparados en relación con los Servicios de Auditoría son propiedad de Monterroso & Monterroso, S.C. Dichos papeles contienen información confidencial y serán retenidos de acuerdo con las políticas y procedimientos internos. Sin embargo las autoridades competentes pudieran solicitar la presentación de dichos papeles de trabajo para su revisión; si esto sucediera, el acceso a los papeles de trabajo se proporcionará bajo la debida supervisión.

Mediante su firma en este documento, usted confirma que la Compañía, a través de su junta de directiva, ha aprobado la contratación de estos Servicios de Auditoría con Monterroso & Monterroso, S.C. y que usted ha sido expresamente autorizado y cuenta con

poder legal suficiente y vigente para ejecutar esta carta convenio con nosotros en nombre de la Compañía.

Mucho se les agradece la oportunidad de servir como auditores independientes de “Arriba las Palmas, S.A. y con mucho gusto se proporcionará cualquier información adicional que ustedes puedan solicitar en relación con las responsabilidades y funciones.

Confiamos en que nuestra relación será mutuamente satisfactoria. Si los términos de nuestra carta convenio son aceptables para ustedes, les solicitamos firmar a continuación en representación de la Compañía y devolvemos una copia de la misma con la atención al Licenciado Omar Monterroso.

Atentamente,

Monterroso & Monterroso, S.C



Lic. Omar Alejandro Monterroso Fuentes
Socio a cargo

Yo, Ing. Justo Leal y Bueno, acepto los términos de este trabajo en nombre de “Arriba las Palmas, S.A.” y declaro autorizado para estos términos en su nombre.

Firma:



Nombre:

Justo Leal

Puesto:

Presidente

Fecha:

14/12/15

4.4. Carta de aceptación del cliente

Guatemala 18 de diciembre de 2015

Licenciado
Omar Alejandro Monterroso Fuentes
Sócio
Monterroso & Monterroso, S.C.

Estimado Licenciado Monterroso

Por este medio hacemos de su conocimiento que su propuesta de servicios profesionales para el desarrollo de la auditoría del rubro de activos biológicos de “Arriba las Palmas, S.A.”, al 31 de diciembre de 2015, ha sido aceptada.

La suma que cancelaremos por los servicios prestados por su firma será de Q 62,500 más IVA y el 2% del total de honorarios por gastos administrativos.

Atentamente



Ingeniero Justo Leal y Bueno

Presidente Junta Directiva

4.5. Planificación de la auditoría

4.5.1. Memorándum de planificación técnica de auditoría

Monterroso & Monterroso

REFERENCIA
PL.1 1/6

Memorándum de planificación de auditoría
--

Compañía:
Arriba las Palmas, S.A.
Periodo auditado:
Al 31 de diciembre de 2015

Preparado por:	N. Monterroso	Firma:	<i>N.M.</i>	<i>AA</i>
Fecha:	04/01/16			
Revisado por:	O. Monterroso	Firma:	<i>OM</i>	
Fecha:	06/01/16			

Objetivo:

Para el cumplimiento de los compromisos, así como en todas las tareas contar con un entendimiento claro es clave para una entrega efectiva. Para planear y contar con los recursos de auditoría apropiadamente, necesitamos obtener una clara comprensión de nuestros clientes, de sus organizaciones y de lo que esperan de nosotros. Los procedimientos se llevan a cabo a lo largo de las fases de planificación y la etapa de identificación de riesgo del compromiso nos ayuda a desarrollar ésta comprensión y a afinar el alcance de auditoría.

Requerimientos del servicio y establecer el equipo

Nos hemos reunido con la gerencia de la compañía y hemos identificado a los directores de la compañía quienes son los accionistas representados por la junta directiva y su presidencia.

Para realizar el trabajo consideramos que hemos sido auditores de la compañía en años anteriores y realizaremos auditoría de estados financieros a la misma fecha posteriormente a esta revisión. Nuestro alcance ha quedado documentado en una carta compromiso y propuesta de servicios adicional.

Se ha designado a un grupo de auditores con experiencia para la realización del trabajo:

Monterroso & Monterroso			REFERENCIA
Memorándum de planificación de auditoría			PL.1 2/6

El socio encargado de la auditoría tiene la responsabilidad del trabajo y su ejecución, de la opinión de la auditoría, en general la calidad del compromiso. Aprueba el presupuesto de auditoría.

Un gerente del compromiso, participa en el diseño de los procedimientos de auditoría de mayor riesgo, revisión de los papeles de trabajo de mayor riesgo, revisión de segundo nivel de los papeles de trabajo, encargado de revisar el informe de auditoría y las revelaciones.

Un encargado de auditoría quien participa directamente en la ejecución de procedimientos de auditoría, preparación de papeles de trabajo, encargado de la revisión a detalle del trabajo del personal bajo su supervisión. Comunicar a los otros miembros del equipo asuntos que merecen mayor atención

Actividades preliminares:

Al inicio de la auditoría ejecutamos procedimientos para:

- Determinar que hemos cumplido con las políticas al respecto de la aceptación / continuidad del cliente y el compromiso, la conducta ética y el acuerdo de los términos de nuestra auditoría.
- Identificar asuntos resultantes de estos procedimientos que tienen implicaciones en nuestra auditoría.

Aceptación y continuidad del cliente

Se investigará la existencia de factores que puedan afectar la continuidad del cliente.

Evaluar el cumplimiento de los requerimientos éticos, incluyendo independencia.

Se investigará la existencia de factores que puedan afectar la independencia con el cliente "Arriba las Palmas, S.A."

Uso de especialistas

Incluiremos a un profesional con conocimiento especializado en el negocio, específicamente en la valuación del valor razonable de los activos biológicos, de quien obtendremos un memorándum sobre la razonabilidad de la tasa de descuento y las variables de los flujos descontados. Esperamos que al involucrar un experto sea suficiente para evaluar si la evidencia de auditoría es suficiente

Procedimientos de planificación

Memorándum y evento de planificación

Se preparará un memorándum de planificación, donde se dejará evidencia del involucramiento de los ejecutivos del equipo y los puntos más relevantes de nuestra planificación

Entendimiento del negocio

Obtendremos un entendimiento de la industria donde opera la compañía, el tipo de economía donde se desarrolla dicha industria.

Entendimiento de riesgos de auditoría y de fraude

Durante la auditoría obtendremos información que podamos usar para identificar riesgos de fraude y otros riesgos de auditoría, realizaremos indagaciones con la gerencia, personal a cargo de la contabilización de los activos biológicos.

Entendimiento de los controles a nivel de entidad

Se indagará con la gerencia y la junta directiva los controles que se tienen a nivel de entidad.

Importancia relativa de la auditoría

Se establecerá la importancia relativa para efectos de identificar diferencias de auditoría, ya sean estas debidas a fraude o error.

Cuestionarios de control interno

Se realizarán cuestionarios de control interno a personal clave involucrado con la contabilización de plantaciones, para identificar deficiencias significativas que pudieran afectar la planeación y la estrategia de la auditoría.

Evaluación de los riesgos por aseveración y plan Global de auditoría

Con el fin de desarrollar una estrategia adecuada que responda a los riesgos se aseveraciones equivocadas materiales de la compañía, haremos una evaluación del riesgo inherente, de control y de detección para cada aseveración relevante de las cuentas que afectan el rubro de activos biológicos.

Procedimientos analíticos para efectos de planeación

Se elaborará procedimientos analíticos general en la cuenta de activos Biológicos, con el fin de identificar variaciones que pudieran dar indicios de fraude o error. Y procedimientos analíticos sustantivos para las cuentas del costo de plantaciones.

Programa de auditoría de procedimientos sustantivo del rubro de Activos Biológicos

Se elaborara un programa de auditoría para el rubro de activos Biológicos, con el fin de tener un control de los procedimientos a realizar por el equipo.

Conclusión:

Se ha preparado el memorándum de planificación general de la auditoría y se ha llegado a un acuerdo que los procedimientos a realizar serán suficientes para poder emitir una opinión sobre la razonabilidad del rubro de activos biológicos de la compañía "Arriba las Palmas, S.A." al 31 de diciembre de 2015.



Presupuesto de Horas de auditoría

Se ha elaborado un presupuesto de horas para la realización del trabajo. Y un cuadro de la estimación de los honorarios a cobrar.

Actividad	Socio	Gerente	Senior	Total
Planificación				
Preparación de la propuesta de servicios profesionales	2	3	0	5
Preparación de las carta compromiso	2	3		5
Memorándum de planificación de auditoría	2	1	8	11
Aceptación y continuidad del cliente	1	1		2
Evaluar el cumplimiento de los requerimientos éticos, incluyendo independencia	1	1	4	6
Memorándum de planificación de activos biológicos	0	1	8	9
Entendimiento del negocio	0	1	8	9
Determinar la importancia relativa	0	1	8	9
Evaluación de los riesgos por aseveración y plan global de auditoría	0	1	8	9
Cuestionario de Control Interno	0	1	8	9
Programa de Auditoría de Activos Biológicos	0	1	8	9
Ejecución				
Cedulas Centralizadoras	0	0	1	1
Cedulas Sumarias	0	0	1	1
Cedulas Analíticas y documentación	0	0	60	60
Revisión de Papeles de trabajo	0	3	0	3
Finalización				
Carta de representaciones	0	1	2	3
Preparación de informe de auditoría	0	2	20	
Preparación y discusión de la carta a la gerencia	2	2	8	12
Revisión y emisión de informe de auditoría	5	8	4	
Archivo de papeles de trabajo	1	1	4	6
Total de Horas	16	32	160	208

OM

REFERENCIA
PL.1 6/6

Honorarios de auditoría

Se han preparado un cuando estimado de las horas a cobrar en el trabajo de auditoría, dichos honorarios se han basado en la realización de un presupuesto de horas estimadas para la realización del trabajo.

Un resumen de los honorarios para la realización de la auditoría a los activos biológicos es el siguiente:

Participantes	Horas	Tarifa	Costo
Socio	16	875.00	14,000.00
Gerente	32	500.00	16,000.00
Senior	160	220.00	35,200.00
Total	208		65,200.00

Los honorarios se estarán facturando en las siguientes etapas.

60% al inicio del trabajo en el mes de enero de 2016

20% al concluir el trabajo de campo

20% restante con la entrega de nuestro informe de auditoría.



4.5.2. Aceptación y continuidad del cliente

Monterroso & Monterroso

REFERENCIA

PL.2 1/2

Procedimientos de aceptación y
continuidad

Compañía:
Arriba las Palmas, S.A.
Periodo auditado:
Al 31 de diciembre de 2015

Preparado por:	N. Monterroso	Firma:	<i>N.M.</i>
Fecha:	04/01/16		<i>AA</i>
Revisado por:	O. Monterroso	Firma:	<i>OM</i>
Fecha:	06/01/16		

Antecedentes:

Arriba las Palmas, S.A. es un cliente de segundo año para Monterroso & Monterroso, antes de iniciar nuestra auditoría determinamos que se hayan ejecutado los procedimientos apropiados respecto a la aceptación y continuidad del cliente y que las conclusiones alcanzadas son apropiadas con base a nuestro conocimiento actual del cliente y su industria.

Objetivos:

El objetivo de verificar si podemos aceptar seguir siendo los auditores de la compañía "Arriba las Palmas, S.A.", es de cerciorarnos con la administración, que no hubieron cambios importantes que pudieran afectar la auditoría en el rubro de Activos Biológicos, a continuación detallamos los aspectos evaluados con el cliente:

- A. Se verificó que no existan circunstancias que pudieran afectar nuestra independencia como auditores de la compañía "Arriba las Palmas, S.A., S.A."
- B. Se obtuvo la información financiera al 31 de diciembre de 2015 la cual se resume a continuación:

Activo Total = Q 4,586,950

Patrimonio/pasivo = Q 4,586,950

Activos Biológicos = Q 2,089,000

- C. La compañía está formada por capital privado, asimismo no cotiza en bolsa de valores y no es subsidiaria ni casa matriz.
- D. La compañía no posee indicio de que no pueda seguir su negocio en marcha.
- E. La compañía no posee demandas fiscales o laborales, dicha información se obtuvo por medio de indagaciones con los abogados de la compañía.
- F. Se indagó con la administración si existieron renunciaciones o despidos de personal clave de la compañía, a lo que contestaron que no existieron renunciaciones y/o despidos.

Conclusión

De acuerdo a los aspectos evaluados, no existen factores que pudieran afectar el trabajo de auditoría del rubro de activos biológicos al 31 de diciembre de 2015.

4.5.3. Evaluar el cumplimiento de los requerimientos éticos, incluyendo independencia

Monterroso & Monterroso
 Requerimientos éticos y de independencia.

REFERENCIA
PL.3 1/2

Procedimientos de Independencia

Compañía:
Arriba las Palmas, S.A.
Periodo auditado:
Al 31 de diciembre de 2015

Preparado por:	J. Monterroso	Firma:	JM
Fecha:	04/01/16		f
Revisado por:	N. Monterroso	Firma:	N.M.
Fecha:	06/01/16		AA

De acuerdo a los estándares de calidad y a lo establecido en las Normas Internaciones de auditoría, procedimos a realizar lo siguiente:

- A. Verificamos que el equipo de trabajo no posea interese personales con la compañía.
- B. Verificamos que el equipo de trabajo no tengan familiares que ocupen puestos importantes dentro de la compañía.
- C. Verificamos que el equipo de trabajo no tenga intereses financieros con la compañía.

Se han preparado las confirmaciones de independencia respectivas por cada uno de los miembros del equipo que participará en la auditoría:

Monterroso & Monterroso, S.C.	
Confirmación de Independencia	
Nombre:	Julián Emanuel Monterroso Obregón
Puesto:	Senior de auditoría
Fecha:	04 de enero de 2016
Experiencia	2 años
Observaciones	Yo Julián Monterroso confirmo que no poseo: Intereses financieros, interés personales y/o familiares ni de otra índole con puestos importantes en la compañía "Arriba las Palmas, S.A.

Monterroso & Monterroso, S.C.	
Confirmación de Independencia	
Nombre:	Natalia Abigail Monterroso Obregón
Puesto:	Gerente de auditoría
Fecha:	04 de enero de 2016
Experiencia	7 años
Observaciones	Yo Natalia Monterroso confirmo que no poseo: Intereses financieros, interés personales y/o familiares ni de otra índole con puestos importantes en la compañía "Arriba las Palmas, S.A.

Monterroso & Monterroso, S.C.	
Confirmación de Independencia	
Nombre:	Omar Alejandro Monterroso Fuentes
Puesto:	Socio de auditoría
Fecha:	04 de enero de 2016
Experiencia	15 años
Observaciones	Yo Omar Monterroso confirmo que no poseo: Intereses financieros, interés personales y/o familiares ni de otra índole con puestos importantes en la compañía "Arriba las Palmas, S.A.

Conclusión

Se han completado los procedimientos de auditoría para confirmar la independencia y requerimientos éticos. Concluimos que en base a ellos somos independientes para la auditoría del rubro de Activos Biológicos de la Compañía Arriba las Palmas, S.A.

4.5.4. Memorándum de planificación de activos biológicos

Monterroso & Monterroso

REFERENCIA

PL.4 1/3

Memorándum de Planificación de
activos biológicos.

Compañía:	Preparado por:	J. Monterroso	Firma:	
Arriba las Palmas, S.A.	Fecha:	05/01/16		
Periodo auditado:	Revisado por:	O. Monterroso	Firma:	
Al 31 de diciembre de 2015	Fecha:	07/01/16		

Introducción

Documentamos los asuntos más relevantes sobre la auditoría al 31 de diciembre de 2015, en el rubro de activos biológicos de la compañía "Arriba las Palmas, S.A."

a) Descripción del trabajo

La firma Monterroso y Monterroso, S.C., ha sido contratada por la compañía "Arriba las Palmas, S.A. con el objeto de emitir un dictamen que contenga una opinión con respecto a la razonabilidad de los activos biológicos al 31 de diciembre de 2015.

b) Aspectos Generales

1. Se ha aceptado el trabajo por parte de la administración el 10 de diciembre de 2015.
2. El capital está compuesto por 48,800 acciones comunes por valor de Q 100
3. La compañía dispone de una adecuada solidez patrimonial
4. La compañía forma parte de la gremial de productores de palma y se encuentra consolidada en su producción.

c) Unidad monetaria de curso legal

La compañía mantiene sus registros contables y prepara sus estados financieros en quetzales, moneda de curso legal de Guatemala.

d) Estructura administrativa

Ing. Justo Leal y Bueno	Presidente de Junta Directiva
Lic. Juan Bautista de la Cascada	Gerente General
Licda. Maria Ana Mares	Gerente Financeiro
Romeo Robles del Bosque	Contador
Ing. Esteban Mesa del Rincon	Gerente Agrícola

e) Temas específicos

Los estados financieros son preparados de conformidad con la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y Medianas Entidades, se realizan las partidas conciliatorias para cumplir con los requerimientos de la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta.

Nuestro trabajo se efectuará en base a las Normas Internacionales de Auditoría y emitiremos un informe de auditoría sobre el rubro de activos biológicos de acuerdo a los requerimientos de la Norma Internacional de Auditoría 805 "Consideraciones Especiales-Auditorías de Estados Financieros Únicos y Elementos, Cuentas o Partidas Específicas de un Estado Financiero.

f) Procedimientos para identificación de riesgos en el rubro de Activos Biológicos

- Indagación con la gerencia sobre asuntos de fraude, negocio en marcha, litigios y reclamos, transacciones significativas o inusuales.
- Efectuar procedimientos analíticos iniciales considerando las expectativas de la gerencia, considerar presupuestos y otros.
- Indagación y documentación de las políticas y procedimientos de la entidad identificación y prueba de puntos de control.

g) Procedimientos a desarrollarse en las áreas siguientes

- **Entendimiento de la entidad:** Indagar con la Administración de “Arriba las Palmas, S.A., respecto de la existencia de cambios significativos en el negocios y expectativas de crecimiento.
- **Coordinar reuniones:** Indagaremos en reuniones con personal clave asuntos como:
 - Negocio en marcha
 - Actos Ilegales
 - Litigios y reclamos
- **Considerar además los temas dentro del entendimiento de la entidad.**
 - Ambiente de control.
 - Políticas y prácticas contables.
 - Emisión de reportes financieros.
 - Controles a nivel de entidad.
 - Asuntos concernientes con situaciones no éticas o fraudulentas relacionadas con la emisión de informes financieros.

Otros asuntos relacionados con el Alcance del trabajo

Requisitos y reglamentos específicos de la industria relacionados con la emisión de informes financieros

La compañía está sujeta a las leyes y regulaciones existentes en Guatemala, anualmente debe presentar la declaración de Impuesto Sobre la Renta a más tardar el 31 de marzo, esto comprende los meses de enero a diciembre de cada año.

Importancia relativa

Calculamos nuestra materialidad sobre el saldo de activos biológicos al 31 de diciembre de 2015 el monto es:

Importancia relativa al 31/12/15

Q 208,900 (Ver PT PL-6)

4.5.5. Entendimiento del Negocio

Monterroso & Monterroso

REFERENCIA
PL.5 1/

Entendimiento del Negocio

Compañía:
Arriba las Palmas, S.A.
Periodo auditado:
Al 31 de diciembre de 2015

Preparado por:	J. Monterroso	Firma:	
Fecha:	06/01/16		
Revisado por:	O. Monterroso	Firma:	
Fecha:	07/01/16		

Naturaleza de la entidad

Arriba las Palmas, S.A. tiene como objetivo producir y vender localmente fruta fresca de palma africana, para cumplir su objetivo ha realizado contratos de venta con compañías productoras de aceite crudo de palma que se ubican en el sector cercano a las fincas en el municipio de Sayaxche, Peten y Morales, Izabal.

Estructura administrativa y jurídica.

Arriba las Palmas, S.A. fue constituida el 21 de junio de 2001, bajo las leyes de la república de Guatemala, bajo la figura de sociedad anónima e inscrita en el registro mercantil. Su estructura administrativa es la siguiente

Ing. Justo Leal y Bueno	Presidente de Junta Directiva
Lic. Juan Bautista de la Cascada	Gerente General
Licda. Maria Ana Mares	Gerente Financiero
Romeo Robles del Bosque	Contador
Ing. Esteban Mesa del Rincon	Gerente Agrícola
Tamara Alegria	Gerente de RRHH
Casimiro Beteta Mirones	Gerente de Informática

Los accionistas de la compañía son personas de reconocido prestigio en el ámbito de los negocios, estas personas se caracterizan por ser personas honestas y con mentalidad conservadora para la administración de la compañía. La remuneración de estas personas se basa de acuerdo a la labor que desempeñan dentro de la organización.

La Gerencia General ocupa una persona con amplio conocimiento del negocio y esto ha permitido a que la compañía sea innovadora en áreas claves del negocio.

Semanalmente se reúnen los miembros del staff de dirección para analizar los resultados, los planes y estrategias planteadas, así como el seguimiento de todas las operaciones de la compañía.

Adicionalmente como parte de los controles existentes, se presentan los resultados de forma mensual al Consejo de Administración.

Se cuenta con un adecuado sistema de información que permite el adecuado registro y seguimiento de las distintas operaciones de la compañía.

El sistema de contabilidad esta parametrizado y los cierres se realizan en periodos agrícolas de 28 días, por lo que se realizan 13 cierres al año.

Objetivos y estrategias:

Los objetivos planteados por la administración para el año 2015 son:

- Ampliación del área cultivada.
- Modernización y tecnificación en el proceso de cuidado de plantaciones, corte y recolección.
- Mejor administración de los recursos humanos y financieros.

Para alcanzar los objetivos la compañía realiza los siguientes procedimientos.

Contratos de venta para despacho de fruta a compañías extractoras.

Capacitación a personal de campo y jefaturas agrícolas para realizar las mejores prácticas de cultivo.

Se han implementado nuevos procedimientos de control para optimizar los recursos.

Clientes

Los principales clientes son:

- Extractora de Aceite de Palma, S.A.
- Aceites Agrícolas, S.A.

- Combustibles Vegetales, S.A.
- Otros productores menores de palma

Proveedores

Los principales proveedores son empresas locales que venden bienes y servicios para el cuidado de plantaciones. Proveedores del exterior productores de semilla de palma.

- Distribuidora de Fertilizantes Agrícolas, S.A.
- Agroquímicos y Fertilizantes del Norte, S.A.
- Súper abonos, S.A.
- Semillas Integrales, S.A.
- Planillas Agrícolas de la Franja Transversal, S.A.
- Servicios Agrícolas las Verapaces, S.A.
- Agro servicios del Rio la Pasión, S.A.

Empleados

Actualmente la compañía cuenta aproximadamente con 12 empleados administrativos, 8 empleados administrativos de finca, 10 empleados fijos de supervisión de plantaciones, 24 empleados fijos de campo, el resto de mano de obra se contrata a empresas contratistas. Se cuenta con un departamento de recursos humanos, que se encarga del reclutamiento de personal y para su contratación cuenta con programas de evaluación, así como políticas internas definidas.

La forma de pagos para el personal administrativos es mensual, el pago para empleados de campo es catorcenal.

La remuneración y los incrementos son autorizados por la Junta Directiva. El perfil de los miembros de las diferentes gerencias está caracterizado por profesionales con título universitario, y experiencia según sea su profesión. Cuentan con planes de entrenamiento para el personal por lo tanto se tiene un programa regular de capacitación al personal, especialmente al área de producción agrícola.

Áreas cultivables

La compañía cuenta con 25 hectáreas de terreno cultivado con plantaciones mayores a tres años en la Finca Abigail, las cuales iniciaron la producción de fruta para la venta en el año 2014, en el año 2015 las plantas han madurado y se encuentran en condiciones para la producción de acuerdo al rendimiento estimado técnicamente.

Actividades de financiamiento

La compañía ha cancelado con normalidad sus cuotas relacionadas con los préstamos bancarios vigentes en bancos locales. El costo de plantaciones es demasiado alto por lo tanto se debe endeudar para obtener capital de trabajo.

Industria

La compañía mantiene plantaciones de palma africana para la producción de fruta fresca de palma para la venta a la industria extractora de aceite.

Marco Legal y regulatorio fiscal

La legislación aplicada es la vigente en la República de Guatemala:

- (A) Constitución Política de la República de Guatemala (Reformada por Acuerdo Legislativo No. 18-93 del 17 de noviembre de 1993)
- (B) Decreto-Ley número 106, Enrique Peralta Azurdía Jefe de Gobierno, Código Civil
- (C) Decreto número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio
- (D) Decreto número 1441 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Trabajo
- (E) Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas, Código Tributario
- (F) Decreto 10-2012 Del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria,
- (G) Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado

- (H) Decreto número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos
- (I) Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles
- (J) Decreto número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, Ley del Impuesto de Circulación de Vehículos
- (K) Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad
- (L) Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario
- (M) Acuerdo Gubernativo Número 470-2014 del Salario mínimo 2015, del organismo Ejecutivo de la República de Guatemala

Impuesto sobre la renta

La tasa actual de impuesto sobre la renta para el régimen optativo asciende a 6% para el año 2013 y 7% del año 2014 en adelante para Impuesto sobre la renta corriente. La Compañía.

Calcula el Impuesto a las Ganancias de conformidad con la regulación tributaria vigente. El impuesto corriente, corresponde al período presente y es reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado.

Impuesto al valor agregado

- La tasa actual del impuesto al valor agregado asciende a un 12%.

Cuotas Patronales

La tasa del IGSS es de un 10.67 IRTRA un 1% e INTECAP un 1%.

Retención de cuotas laborales

- Las tasa de retención laboral IGSS, en la cual, la compañía actúa como agente retenedor es de un 4.83%.

Políticas y prácticas contables de la entidad relacionadas con los activos biológicos

A continuación se detallan las políticas y prácticas que utiliza la entidad:

Activos Biológicos

Los activos biológicos están medidos, tanto a en su reconocimiento inicial como a la fecha del estado de situación financiera, en el modelo del valor razonable, bajo el método de flujos de efectivo esperados menos su costo de venta.

Los activos biológicos están medidos, tanto a en su reconocimiento inicial como a la fecha del estado de situación financiera, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. El valor razonable se determina utilizando una tasa de descuento determinada con base en una ponderación, de acuerdo con la estructura de capital objetivo, entre el costo de capital y el costo de financiamiento.

Los activos biológicos en proceso de desarrollo o crecimiento corresponden a los costos para el acondicionamiento de las tierras para la siembra previo a la cosecha. Este tipo de activos en el que no están disponibles precios o valores de mercado, y para el que se ha determinado que no son fiables otras estimaciones del valor razonable, se reconocen al costo menos cualquier pérdida acumulada por deterioro.

Reconocimiento de ingresos

La compañía reconoce sus ingresos por el método de lo devengado.

Identificación de los ciclos de transacciones y control interno

A. Clases de transacciones significativas

- Administración de las plantaciones de palma y activos biológicos
- Administración de recursos financieros (tesorería)

B. Control Interno

Se documentará los cambios si los hubo, de lo contrario se considerará que la evaluación de la estructura de control interno de auditorías pasadas permita realizar las pruebas de eficacia y de diseño de controles y de esta manera planear la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos sustantivos (pruebas de detalles y procedimientos analíticos)

Se realizaran cuestionarios sobre el funcionamiento del control interno y detectar alguna falla en los procedimientos diseñados para la preparación de información financiera.

Factores externos que afectan el negocio

Factores Sociales:

Demanda de mano de obra para trabajar en el campo: Arriba las Palmas, S.A. debido a que se dedica a la actividad agrícola necesita de mucha mano de obra para siembra, fertilización, cosecha, corte y extracción de aceite. La compañía ha creado un sistema de pago de planillas por medio de contratistas externos para evitar la organización social de los trabajadores en sindicatos

Factores naturales:

Arriba las Palmas, S.A. debido a que se dedica a la actividad agrícola está expuesta a desastres naturales. En el caso de los desastres naturales es un riesgo inherente a la actividad de la compañía.

Las condiciones climatológicas: La compañía debido a que se dedica al cultivo de palma africana para la venta de fruta fresca, está expuesta a las condiciones climatológicas las cuales pueden afectar el cultivo, ejemplo: Inundaciones por lluvia, vientos, sequias, etc.

El principal impacto lo tendrían las plantaciones nuevas, es decir, las que están en proceso debido a que la plantación por la edad que posee es susceptible a este tipo de fenómenos.

La plantación adulta que es en su mayoría no está tan expuesta a estos efectos ya que es una planta muy robusta que soporta inundaciones y fuertes vientos, por lo que el impacto no sería considerable.

Adicionalmente la Administración ha tenido el cuidado de construir bordas o muros de contención para evitar que el agua pueda entrar a los cultivos y dañarlos.

Plagas: Este es otro factor externo que afecta el negocio, aunque es importante indicar que el grupo cuenta con ingenieros agrónomos especialistas en este tipo de cultivos que efectúan un programa anual de fumigaciones para evitar o minimizar este riesgo.

Factores Económicos:

Los factores económicos que afectan al negocio son:

Tasas de interés:

Es importante indicar la compañía tiene financiamiento externo con el Banco de la Industria Agrícola, S.A, las tasas de interés no han sufrido cambios por lo que no les ha afectado durante el año.

Tipo de Cambio:

Los préstamos están contratados en quetzales y dólares, es importante indicar que la compañía está expuesta a riesgo de tipo de cambio específicamente aquellos préstamos que han sido contratados en dólares.

El entorno competitivo:

A nivel país el negocio de la palma africana con respecto al área cultivada y la extracción de aceite se encuentran en crecimiento en el país. El cual presenta condiciones climáticas y de suelo para su desarrollo.

- a) Grupo Palmero de Sayaxche
- b) Naturapalmas del Izabal
- c) Palmas de la Franja Transveral

Riesgos de auditoría identificados

Existe el riesgo que no se capitalicen las plantaciones que han cumplido el tiempo de crecimiento previo a la producción de fruta. Así mismo la compañía puede determinar de forma inadecuada el valor de las plantaciones que se deben capitalizar.

Conclusión:

De acuerdo a las indagaciones realizadas sobre el funcionamiento de la compañía consideramos que comprendido el negocio y podremos diseñar procedimientos de auditoría para concluir sobre la razonabilidad de las plantaciones al 31 de diciembre de 2015.

4.5.6. Determinar la Importancia relativa

Monterroso & Monterroso

REFERENCIA

PL.6 1/2

Importancia relativa de planificación

Compañía:

Arriba las Palmas, S.A.

Periodo auditado:

Al 31 de diciembre de 2015

Preparado por:	J. Monterroso	Firma:	<i>JM</i>
Fecha:	07/01/16		
Revisado por:	N. Monterroso	Firma:	<i>NM</i>
Aprobado por:	O. Monterroso	Firma:	<i>OM</i>
Fecha:	11/01/16		

Objetivo:

Efectuar cálculo de importancia relativa que utilizaremos para la auditoría de activos biológicos al 31 de diciembre de 2015 tomando como base los estados financieros al 31 de diciembre de 2015.

Importancia relativa

Determinaremos nuestro punto inicial para determinar la materialidad es el 10% del saldo de activos biológicos al 31 de diciembre de 2015, adicionalmente hemos hecho las consideraciones de la operación y nuestra experiencia en la auditoría del juego completo estados financieros, para lo cual se realizará un trabajo adicional, así mismo nuestro juicio para tomar la base y el porcentaje que consideramos importante.

Error Tolerable

Determinamos un porcentaje de nuestra importancia relativa como error tolerable considerando que diferencias por errores u otros asuntos no serán significativos para los estados financieros en su conjunto, consideramos nuestra experiencia y juicio profesional el 75% de la importancia relativa establecida.

Diferencias de auditoría

Nuestro monto para determinar diferencias de auditoría será el 5% de nuestra importancia relativa establecida, dicho porcentaje se baja en nuestra experiencia, adicionalmente en nuestro trabajo como auditores de la compañía no hemos identificado errores superiores al 5% del total de activos por lo que consideramos un rango aceptable.

OM

REFERENCIA
PL.6 2/2

Importancia relativa de auditoría		
Concepto	Descripción	Observaciones
Compañía	Arriba las Palmas, S.A.	Se ha considerado el juicio profesional para determinar el porcentaje de referencia, en el supuesto de un nivel de confianza del 75% de la información. Se tomó referencia del 5% del total de materialidad de planeación como expectativa de errores y nos servirán de base para determinar ajustes.
Tipo de trabajo	Auditoría de estados financieros del rubro de activos biológicos	
Fecha del trabajo	al 31 de diciembre de 2015	
Porcentaje de materialidad	25% sobre el total de activos biológicos	
Saldo al 31/12/15	2,089,000	
% Materialidad	25%	
Materialidad	522,250	
% Diferencias de auditoría	5%	
Diferencias de auditoría	10,445	

4.5.7. Evaluación de los riesgos por aseveración y plan global de auditoría

Monterroso & Monterroso

REFERENCIA

PL. 7

Matriz de Riesgo de Activos Biológicos

Compañía:
Arriba las Palmas, S.A.
Periodo auditado:
Al 31 de diciembre de 2015

Preparado por:	J. Monterroso	Firma:	
Fecha:	11/01/16		
Revisado por:	N. Monterroso	Firma:	
Fecha:	12/01/16		

Evaluación de los riesgos por aseveración y plan global de auditoría		
Saldo al	Activos Biologicos	Observaciones:
31/12/2015	Q 2,089,000	
Aseveraciones por cuenta		¿Lo que puede suceder?
Integridad	p	Que las cuentas asociadas a las plantaciones de activos biológicos no se encuentran registradas en el periodo correcto.
Existencia	p	Que las plantaciones de activos biológicos no existan y los registros se realicen sin respaldo.
Valuación	p	Que las plantaciones de activos biológicos no estén valuadas de acuerdo a la política contable establecida.
Derechos y Obligaciones	p	Que la compañía no ejerza derecho sobre las plantaciones de activos biológicos y no reconozca compromiso por el mismo concepto.
Presentación y Divulgación	p	Que las valuaciones y divulgaciones de los activos biológicos no estén presentadas y reveladas en los estados financieros.
Ocurrencia	p	Que el reconocimiento de los costos asociados a las plantaciones hayan ocurrido realmente para su reconocimiento en resultados.
Medición	p	Que el reconocimiento de los costos asociados a las plantaciones se hayan medido de forma adecuada para su reconocimiento en resultados.
Existe Riesgo de Fraude	No	
Existe Riesgo Inherente	Si	
Riesgo de detección	Bajo	
Confianza en el control interno	Bajo	
Riesgo Inherente	Medio	
Evaluación de los riesgo		
Riesgo combinado	Medio	
Pruebas de auditoría		Cubriremos nuestro riesgo en el área de Activos Biológicos y cuentas asociadas, a través de procedimientos sustantivos de detalle y analíticos sustantivos, esto con el fin de disminuir nuestro riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.
Pruebas de controles	No	
Pruebas sustantivas de detalle	Si	
Pruebas analíticas sustantivas	Si	
Enfoque de auditoría		
De control	NO	
Sustantiva	SI	

4.6. Cuestionario de Control Interno

Monterroso & Monterroso

REFERENCIA
CI.1

Cuestionario de control Interno de activos biológicos

Compañía:
“Arriba las Palmas, S.A.”
Periodo auditado:
Al 31 de diciembre de 2015

Preparado por:	J. Monterroso N. Monterroso	Firma:	<i>J.M.</i> <i>AA</i>
Fecha:	07/01/16		
Revisado por:	O. Monterroso	Firma:	<i>OM</i>
Fecha:	08/01/16		

Objetivos:

- Asegurarse de la existencia física de los activos biológicos que se presentan en el estado de situación financiera.
- Asegurar la adecuada presentación de los activos biológicos en el estado de situación financiera, de acuerdo con el uso y grado de su naturaleza.
- Determinar la correcta valuación, probabilidad de uso y de realización de los activos biológicos presentado en el estado de situación financiera.
- Asegurarse que los activos biológicos son propiedad de la compañía
- Asegurar que la empresa puede disponer libremente de los activos biológicos que muestran en el estado de situación financiera.

Procedimientos:

- Preparamos un cuestionario de control interno diseñado a la medida de la compañía “Arriba las Palmas, S.A.”
- Indagamos con personal clave de la compañía para poder diseñar el cuestionario.
- El cuestionario fue respondido por las personas involucradas directamente al manejo de las plantaciones de palma.

Cuestionario realizado por :	Julian Monterroso/Natalia Monterroso
Cuestionario realizado a :	Licda. Maria Ana Mares – Gerente
	Romeo Robles del Bosque – Contador
	Ing. Estaban Mesa del Rincon – Gerente Agrícola
Fecha y lugar de realización:	07 de enero de 2016 en las oficinas administrativas de “Arriba las Palmas, S.A.”

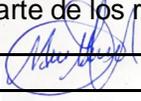
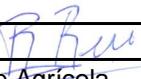
Monterroso & Monterroso
Cuestionario de Control Interno de Activos Biológicos

REFERENCIA

CI. 1 2/2

No	Cuestionario de control interno	Si	No	Observaciones
1	¿Las adiciones, bajas y cancelaciones de activos biológicos están autorizados por un funcionario con facultades para ello?	p		Todas las adiciones y bajas son aprobadas por el gerente financiero y gerente general.
2	¿Existen y se realizan registros con los detalles de identidad para cada uno de las adiciones de activos biológicos?	p		El sistema contable mantiene un histórico de los registros de cada plantación.
3	¿Los registros individuales de los activos biológicos incluyen los costos de adquisición?	p		Todas las plantaciones se registran primero en la cuenta plantaciones en proceso y se tiene el detalle de dichos costos
4	¿Se comparan al final de cada periodo contable, los registros individuales de activos fijos con las correspondientes cuentas del mayor general?	p		Al cierre de cada periodo agrícola el auxiliar contable realiza la conciliación de los auxiliares de plantaciones con el mayor general y son revisados por el contador general
7	¿La compañía mantiene un inventario de las plantaciones de activos biológicos?		p	Se tiene un detalle histórico a nivel contable, adicionalmente la gerencia agrícola posee un mapa integrado de cada plantación
8	¿Existe una política para diferenciar las adiciones a los activos biológicos y los costos por mantenimientos y cuidados?	p		Todas las plantaciones capitalizadas su mantenimiento se registra como parte del costo.
9	¿Se tiene una separación de los registros individuales de plantaciones en proceso y plantaciones capitalizadas?	p		En el sistema contable se tiene separado por cuenta las plantaciones que corresponden a plantaciones capitalizadas y plantaciones en proceso
10	¿Hay políticas para capitalizaciones de plantaciones en proceso a activos biológicos?		p	Las plantaciones se capitalizan al cierre de cada año, dependiendo si han cumplido la fase de 36 meses de crecimiento y ensayos
11	Las plantaciones se encuentran debidamente diferenciadas por fincas, sectores, lotes, edad, etcétera Para identificarlas fácilmente?	p		

Se ha concluido el Cuestionario de Control Interno en la fecha arriba descrita con la declaración que las respuestas son veraces por parte de los representantes de la gerencia.

Licda. Maria Ana Mares – Gerente	
Romeo Robles del Bosque – Contador	
Ing. Estaban Mesa del Rincon – Gerente Agrícola	

4.7. Programa de Auditoría de Activos Biológicos

Monterroso & Monterroso

P/T PR.1

Diseño de Procedimientos Sustantivos de Auditoría – Programa de trabajo

Compañía:	
"Arriba Las Palmas, S.A.	
Periodo auditado:	
Al 31 de diciembre de 2015.	

Preparado por:	J. Monterroso	Firma:	
Fecha:	08/01/16		
Revisado por:	N. Monterroso	Firma:	
Fecha:	O Monterroso		
	11/01/16		

Referencia	Naturaleza, alcance y extensión	Responsable	Tiempo
EF -1	Obtener estados financieros de la compañía al 31 de diciembre de 2015. Incluir Balanza de saldos con detalle de las cuentas contables.	Julián M.	1 hora
A1-1 y A1-2	Preparar cédulas centralizadoras de Balance y Resultados de acuerdo a los estados financieros de la compañía. 31 de diciembre de 2015 comparativa con el año 2014.	Julián M.	2 horas
A2-1 y A2.2	Preparar cédulas sumarias de activos biológicos y costo asociados a los activos biológicos con el suficiente detalle para poder realizar análisis respectivos con saldos al 31 de diciembre de 2015 y comparativos con el año 2014.		
Anexo 1	Otros procedimientos: Realizar revisión analítica sobre las cuentas asociadas al rubro de activos biológicos detallando las variaciones entre el 2014 y 2015 superiores al alcance establecido en la cédula de importancia relativa (error tolerable)	Julián M.	5 horas
B1	Análítica de Activos Biológicos: Obtener el libro auxiliar de plantaciones de palma detallando la finca y lotes, que incluya adiciones, bajas y/o traslados por capitalización o valuación y cotejar los saldos acumulados en este auxiliar con las cuentas respectivas del mayor general.	Julián M.	1 hora
B1-1	Revisión de costos históricos e indagar sobre capitalización de las plantaciones Indagar con la administración y observar documentación de soporte sobre los registros históricos del reconocimiento inicial de las plantaciones de palma, documentar en el papel de trabajo los comentarios y la evidencia recabada.	Julián M.	7 horas
B2	Cálculos de depreciación Revisar y reprocesar los registros de depreciación acumulada y analizar si son consistentes con los requerimientos del marco de referencia, discutir con la administración de la compañía sobre la naturaleza de las amortizaciones y documentar las conclusiones.	Julián M.	2 horas

Monterroso & Monterroso

Memorándum de planificación de auditoría

REFERENCIA
PR. 2/2

Referencia	Naturaleza, alcance y extensión	Responsable	Tiempo
Anexo 1	Otros procedimientos: Cédula analítica de variaciones de costo de plantaciones Indagar con la administración la naturaleza de los registros de las plantaciones y documentar por medio de cédulas analíticas sustantivas y/o cálculos globales de la razonabilidad de los costos.	Julián M.	1 hora
C1	Cédula analítica del costo de plantaciones Costos de mano de obra de campo, materiales y otros costos revisar documentación física que se encuentren dentro del alcance y que cubran el riesgo de auditoría, realizando muestreo estadístico, cálculos globales e indagaciones con la administración.	Julián M.	7 horas
D1	Obtener y cotejar Cálculo de valor razonable de los activos biológicos: Obtener de la administración el cálculo realizado del valor razonable de las plantaciones de activos biológicos al 31 de diciembre de 2015. Incluyendo las variables utilizadas y el registro contable de la actualización al cierre.	Julián M.	2 horas
D2	Revisar el cálculo de valor razonable de Activos Biológicos Obtener memorándum del experto sobre las variables utilizadas por la administración para el cálculo del valor razonable.	Julián M.	8 horas
D2	Determinación de Diferencias De acuerdo al memorándum del experto reprocesar el cálculo del valor actual y revisar la documentación subyacente entregada por la administración para soportar el cálculo de la valoración. Si existen diferencias documentar las discusiones y conclusiones alcanzadas	Julián M.	6 horas
E1	Realizar un memorándum de conclusiones de auditoría: Preparar un memorándum de revisión documentando las conclusiones del trabajo y hallazgos de contabilidad y auditoría sobre el rubro de activos biológicos.	Julian M.	8 horas
E2	Preparar Cédula de Ajustes y/o Reclasificaciones Si existen diferencias de auditoría superiores a nuestro cálculo de diferencias de auditoría documentar en la cédula y proponer los ajustes a la administración	Julián M.	2 horas
E3	Obtener el borrador de informe de auditoría con revelaciones: Revisar los estados financieros y revelaciones, preparar el dictamen.	Julián M.	16 horas
E4	Preparar cédula de observaciones y borrador de carta a la gerencia: Preparar cédula borrador de la carta a la Gerencia.	Julián M.	6 horas
Procesos Generales	1) Obtener carta de representaciones	Julián M.	8 horas

4.8. Cédulas de Auditoría

4.8.1. Cédula de marcas de auditoría

Monterroso & Monterroso

REFERENCIA
Marcas de auditoría

Cédula de Marcas de auditoría

Compañía:
"Arriba las Palmas, S.A."
Periodo auditado:
Al 31 de diciembre de 2015

Preparado por:	J. Monterroso	Firma:	JM	f
Fecha:	18/01/16			
Revisado por:	N. Monterroso	Firma:	N.M.	AA
Fecha:	20/01/16			

CÉDULA DE MARCAS DE AUDITORÍA	
Significado	Marca
Suma vertical verificada	^
Suma horizontal verificada	<
Cotejado con papeles de trabajo del año anterior	PY
Cotejado contra mayor general del año	TB
Cotejado con estados financieros	FS
Cédulas proporcionada por el cliente	CPPC
Cotejado contra el auxiliar contable	A
Examinados los comprobantes satisfactoriamente	p
Diferencia en cálculo global	M
Variación inmaterial	i
Cálculos aritméticos verificados	a
Va a cédula	Q
Viene de cédula	P

4.8.2. Estados Financieros proporcionados por la Administración de la compañía

Monterroso & Monterroso

P/T **EF -1 1/2**

Estados Financieros de la compañía
Estado de Situación Financiera

Compañía:
"Arriba las Palmas, S.A."
Periodo auditado:
Al 31 de diciembre de 2015

Preparado por:	J. Monterroso	Firma:	<i>JM</i>	<i>J</i>
Fecha:	18/01/16			
Revisado por:	N. Monterroso	Firma:	<i>N.M.</i>	<i>AA</i>
Fecha:	20/01/16			

EFPC

Arriba Las Palmas, S.A.
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2015
Expresados en Quetzales

Activo

Activo Corriente

Efectivo	1,636,950
Cuentas por cobrar	25,000
Gastos anticipados	75,000
Inventarios	10,000
Total del activo Corriente	1,746,950

Propiedades, maquinaria y equipo (neto)	50,000
Terrenos	860,000
Activos Biológicos	2,089,000
Depreciación acumulada Activos Biológicos	(159,000)
Total del activo	4,586,950

Pasivos y patrimonio de los accionistas

Pasivo Corriente

Cuentas por pagar y gastos acumulados	10,000
Préstamos bancarios	150,000
Total del pasivo corriente	160,000

Patrimonio de los accionistas

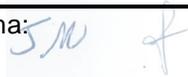
Capital pagado	4,800,000
Resultados acumulados	(1,173,050)
Resultado del periodo	800,000
Total del patrimonio de los accionistas	4,426,950
Total del Pasivo y del Patrimonio de los accionistas	4,586,950

EFPC Estados financieros proporcionados por el cliente

REFERENCIA
EF-1 2/2

Estados Financieros de la compañía Estado de Resultados
--

Compañía:
"Arriba las Palmas, S.A."
Periodo auditado:
Al 31 de diciembre de 2015

Preparado por:	J. Monterroso	Firma:	
Fecha:	18/01/16		
Revisado por:	N. Monterroso	Firma:	
Fecha:	20/01/16		

EFPC

Arriba Las Palmas, S.A.
Estado de Resultados
Año terminado el 31 de diciembre de 2015
Expresados en Quetzales

Ingresos

Ventas netas	1,500,000
Costo de producción y Ventas	<u>(905,000)</u>
Margen bruto	595,000

Gastos de operación

Depreciaciones	(89,000)
Gastos de administración	<u>(15,000)</u>
Total Gastos de Operación	<u>(104,000)</u>
Utilidad en operación	491,000

Otros ingresos	<u>309,000</u>
Utilidad neta	<u><u>800,000</u></u>

EFPC Estados financieros proporcionados por el cliente

Los presentes Estado de Situación Financiera y Estado de resultados fueron elaborados de acuerdo a los registros financieros de la Compañía "Arriba Las Palmas, S.A." al 31 de diciembre de 2015 de acuerdo con Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

Lic. Juan Bautista de la Cascada

Gerente General



Licda. Maria Ana Mares

Gerente Financeiro



Romeo Robles del Bosque

Contador



4.8.3. Cédula Centralizadoras

Arriba las Palmas, S.A.
Cédula Centralizadora de Balance
Cifras Expresadas en Quetzales
Al 31 de diciembre de 2015

P/T **A1-1**

Hecho por: J. Monterroso

Fecha: 18/01/16

Revisado por: N. Monterroso

Fecha: 20/01/16

JM
N.M.
f
AA

Naturaleza:

Preparar una cédula centralizadora con los estados financieros proporcionados por la compañía al 31 de diciembre de 2015 y comparativos con las cifras del 31 de diciembre de 2014.

Objetivo:

Obtener los estados financieros de la compañía y observar la inclusión del rubro de activos biológicos en los estados financieros totales al 31 de diciembre de 2015 y 2014.

DESCRIPCION	PY	TB	Ajustes y reclasificaciones		Saldos auditados 31/12/2015	Ref.
	31/12/2014	31/12/2015	Debe	Haber		
Efectivo	1,056,950	1,636,950			1,636,950	
Cuentas por cobrar	50,000	25,000			25,000	
Gastos anticipados	50,000	75,000			75,000	
Inventarios	25,000	10,000			10,000	
Propiedades, maquinaria y equipo (neto)	50,000	50,000			50,000	
Terreno	860,000	860,000			860,000	P A2.1
Activos Biológicos	1,780,000	2,089,000	692,000		2,781,000	P A2.1
Depreciación acumulada plantaciones	(70,000)	(159,000)	159,000		-	P A2.1
Total del activo	3,801,950	4,586,950	792,000	E2P	5,437,950	
	^	^	^		^	
Pasivos						
Cuentas por pagar y gastos acumulados	-	10,000			10,000	
Préstamos bancarios	175,000	150,000			150,000	
Total del pasivo	175,000	160,000			160,000	
	^	^			^	
Patrimonio						
Capital pagado	4,800,000	4,800,000			4,800,000	
Resultados acumulados	(1,174,550)	(1,173,050)		70,000	(1,103,050)	
Resultado del periodo	1,500	800,000		781,000	1,581,000	
Total del patrimonio	3,626,950	4,426,950		851,000	5,277,950	
Total del pasivo y del patrimonio	3,801,950	4,586,950		851,000	5,437,950	
	^	^		^	^	

Marcas de auditoría

- ^ Suma vertical verificada
- P Va a cédula

Nota: Solo se auditaran las cuentas de activos biológicos y costos asociados.

Conclusión: En base a nuestra revisión al rubro de activos biológicos y sus cuentas asociadas de costo, en los cuales utilizamos técnicas, procedimientos y Normas Internacionales de Auditoría otros que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias determinando que los saldos mostrados al 31 de diciembre de 2015 **SI** se presentan razonablemente de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas entidades.

Arriba las Palmas, S.A.
 Cédula Centralizadora de Resultados
 Cifras Expresadas en Quetzales
 Al 31 de diciembre de 2015

P/T **A1-2**
 Hecho por: J. Monterroso
 Revisado por: N. Monterroso

JM *f*
 Fecha: 18/01/16
N.M. *AA*
 Fecha: 20/01/16

Naturaleza:

Preparar una cédula centralizadora con los estados financieros proporcionados por la compañía al 31 de diciembre de 2014 y 2015.

Objetivo:

Presentar los saldos en el estado de resultados y los efectos de los ajustes de auditoría en el resultado del periodo y resultados acumulados

DESCRIPCION	PY	TB	Ajustes y reclasificaciones		Saldos auditados 31/12/2015	Ref.
	31/12/2014	31/12/2015	Debe	Haber		
Ventas netas	499,500	1,500,000			1,500,000	
Costo de producción	(826,000)	(905,000)			(905,000)	PA2.2
Depreciaciones de plantaciones	(70,000)	(89,000)		89,000	-	PA2.2
Gastos de administración	(12,000)	(15,000)			(15,000)	
Otros ingresos	410,000	309,000		692,000	1,001,000	
Resultado del periodo	1,500	800,000	E2P	781,000	1,522,000	
	^	^		^	^	

Marcas de auditoría

- ^** Suma vertical verificada
- P** Va a cédula

Nota: Solo se auditaran las cuentas de activos biológicos y costos asociados.

Conclusión: En base a nuestra revisión a los costos asociados a los activos biológicos, para los cuales utilizamos técnicas, procedimientos y Normas Internacionales de Auditoría otros que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias determinando que los saldos mostrados al 31 de diciembre de 2015 **SI** se presentan razonablemente

4.8.4. Cédulas Sumarias

Arriba las Palmas, S.A.
Cédula Sumaria de Activos Biológicos
Cifras Expresadas en Quetzales
Al 31 de diciembre de 2015

P/T **A2-1**

Hecho por: J. Monterroso

Revisado por: N. Monterroso

J.M. f
Fecha: 19/01/16
N.M. A
Fecha: 22/01/16

Naturaleza:

Preparar una cédula sumaria del rubro de activos biológicos del año 2015 y 2014 de acuerdo a los estados financieros de la compañía.

Objetivo:

Preparar una cédula específica con las cuentas que se incluyen en el rubro de activos biológicos del año para poder diseñar los procedimientos analíticos sustantivos de acuerdo a la importancia y alcance.

CUENTAS	DESCRIPCION	PY	TB	Ajustes y reclasificaciones		Saldos auditados 31/12/2015	Ref.
		31/12/2014	31/12/2015	Debe	Haber		
160 010	Costo de plantaciones de palma	1,400,000	1,400,000			1,400,000	PB1
161 013	Ajuste valor razonable año 2014	380,000	380,000			380,000	
161 014	Ajuste valor razonable año 2015	-	309,000			309,000	
	Ajuste de auditoría valor razonable año 2015	-	-	692,000	E2P	692,000	
	Total de plantaciones capitalizadas	1,780,000	2,089,000	633,000		2,781,000	QA1.1
		^	P B1	^		^	
165 010	Depreciación acumulada de plantaciones de palma	(70,000)	(159,000)	159,000	E2P	-	
	Total depreciaciones	(70,000)	(159,000)	159,000		-	QA1.1
		^	P B1				
150 010	Terrenos	800,000	800,000			800,000	PB1
151 011	Ajuste valor razonable de terrenos 2012	30,000	30,000			30,000	
151 011	Ajuste valor razonable de terrenos 2014	30,000	30,000			30,000	
	Total terrenos	860,000	860,000			860,000	QA1.1
	Total de activos biológicos	2,570,000	2,790,000	851,000		3,482,000	
		^	^	^		^	

Marcas de auditoría

^ Suma vertical verificada

P Va a cédula

Q Viene de cédula

Conclusión

Con base a nuestra revisión al rubro de activos biológicos, en el cual utilizamos técnicas, procedimientos y Normas Internacionales de Auditoría otros que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias determinando que los saldos mostrados al 31 de diciembre de 2015 **SI** se presentan razonablemente.

Arriba las Palmas, S.A.
 Cédula Sumaria de Costos de
 Plantaciones
 Cifras Expresadas en Quetzales
 Al 31 de diciembre de 2015

P/T **A2-2**

Hecho por: J. Monterroso

Fecha: 19/01/16

Revisado por: N. Monterroso

Fecha: 23/01/16

J.M. f

N.M. A

Naturaleza:

Preparar una cédula sumaria del rubro de activos biológicos del año 2015 y 2014 de acuerdo a los estados financieros de la compañía.

Objetivo:

Preparar una cédula específica con las cuentas que se incluyen en el rubro de activos biológicos del año para poder diseñar los procedimientos analíticos sustantivos de acuerdo a la importancia y alcance.

CUENTAS	DESCRIPCION	PY	TB	Ajustes y reclasificaciones		Saldos auditados 31/12/2015	Ref.
		31/12/2014	31/12/2015	Debe	Haber		
160 010	Mano de obra de plantaciones	500,000	545,000			545,000	P C1
161 011	Arrendamiento de equipo de campo	74,00	88,000			88,000	
161 012	Costos de mantenimiento y cosecha	252,000	272,000			272,000	
	Total costo de producción	826,000	905,000			905,000	B2
		^	^			^	
	Depreciación de plantaciones	70,000	89,000	E2P	89,000	-	
	Total amortizaciones	70,000	89,000		89,000	-	QA2.1
	Total costo de producción de plantaciones capitalizadas.	896,000	994,000		89,000	905,000	
		^	^		^	^	

Marcas de auditoría

- ^ Suma vertical verificada
- P Va a cédula
- Q Viene de cédula

Conclusión:

Preparamos las cédulas sumarias para identificar las cuentas que integran el rubro de activos biológicos al 31 de diciembre de 2015 y 2014.

4.8.5. Cédulas analíticas

Arriba las Palmas, S.A.
Cédula Analítica de Activos Biológicos
Cifras Expresadas en Quetzales
Al 31 de diciembre de 2015

P/T **B1**
Hecho por: J. Monterroso
Revisado por: N. Monterroso

JM *f*
Fecha: 18/01/16
N.M. *AA*
Fecha: 20/01/16

Naturaleza:

Analítica de Activos Biológicos:

Obtener el libro auxiliar de plantaciones de palma detallando la finca y lotes, que incluya adiciones, bajas y/o traslados por capitalización o valuación y cotejar los saldos acumulados en este auxiliar con las cuentas respectivas del mayor general.

Objetivo:

Integrar en una cédula los registros auxiliares de las plantaciones de palma y cotejar los saldos con el mayor general, determinar partidas que superen nuestro alcance para revisar documentación física.

P. No.	Fecha	DESCRIPCION	PY	TB	Ajustes y reclasificaciones		Saldos auditados 31/12/2015	Ref.
			31/12/2014	31/12/2015	Debe	Haber		
P#100	02/01/2012	Compra de plantas de palma de 2 años a su valor razonable	1,400,000	1,400,000			1,400,000	PB1-1
P#930	31/12/2014	Registro del Valor razonable de plantaciones del año 2014	380,000	380,000			380,000	PD1
P#910	31/12/2015	Registro del Valor razonable de plantaciones del año 2015	-	309,000			309,000	PD1
		Costo de plantaciones de palma	1,780,000	2,089,000	-		2,089,000	Q A2.1
			^	^			^	
P#100	02/01/2012	Compra de finca Abigail, 25 hectáreas de terreno en Sayaxche	860,000	860,000			860,000	B1-1
		Total de plantaciones capitalizadas	860,000	860,000	-	-	860,000	Q A2.1
			^	^			^	
P#929	31/12/2014	Depreciación acumulada de plantaciones 2014	(70,000)	(70,000)			(70,000)	
P#909	31/12/2015	Depreciación acumulada de plantaciones 2015	-	(89,000)			(89,000)	
		Total depreciaciones	(70,000)	(159,000)	-	-	(159,000)	B1-2
		Total de activos biológicos	2,570,000	2,790,000	-	-	2,790,000	D
			^	^			^	

Marcas de auditoría

- ^ Suma vertical verificada
- P Va a cédula
- Q Viene de cédula

Conclusión:

Realizamos una cédula analítica de acuerdo a los registros de los libros auxiliares y cotejamos con los saldos de la cédula sumaria y verificamos que estos concilian satisfactoriamente, realizamos procedimientos de detalle según las referencias adjuntas.

Arriba las Palmas, S.A.
 Analítica de detalle Activos Biológicos
 Cifras Expresadas en Quetzales
 Al 31 de diciembre de 2015

P/T **B1-1**

Hecho por: J. Monterroso

Revisado por: N. Monterroso

JM *f*
 Fecha: 18/01/16
N.M. *A*
 Fecha: 20/01/16

Naturaleza:

Revisión de costos históricos e indagar sobre capitalización de las plantaciones

Indagar con la administración y observar documentación de soporte sobre los registros históricos del reconocimiento inicial de las plantaciones de palma, documentar en el papel de trabajo los comentarios y la evidencia recabada.

Objetivo:

Revisar información histórica para verificar la razonabilidad del valor razonable de las plantaciones.

Procedimientos:

- Solicitamos la documentación de soporte del reconocimiento de las plantaciones y terrenos.
- Revisamos el registro de diario del registro inicial.
- Indagamos asuntos que llamaran nuestra atención.

Revisión de adquisición de plantaciones de palma a su costo

Proveedor	No. Doc.	Fecha Doc.	Doc. Pago	Saldo	Ref.	Concepto	Observaciones	Rev.
Semillas Integrales, S.A.	Fact. A-201	02/01/2012	Cheque 102	1,400,000	B1	Compra de 3,500 palmas de 2 años, incluyendo costo de transporte	Revisamos la factura y del cheque emitido del Banco de la Industria Agrícola, S.A.	p
Registro de diario	Partida 100	02/01/2012	Capitalización y reconocimiento plantas de palma de acuerdo a NIIF Pymes					p
Inmobiliaria el Expropiado, S.A	Fact. A-010	02/01/2012	Cheque 103	860,000.	B1	Compra de 25 hectáreas de terreno de la finca Abigail, Municipio de Sayache	Revisamos la factura y cheque emitido del Banco de la Industria Agrícola, S.A. y Copia de la escritura	p
Registro de diario	Partida 200	02/01/2012	Adquisición de 25 hectáreas de terreno Finca Abigail					p

Observaciones:

Indagamos con la administración la naturaleza del registro de las plantaciones

- El reconocimiento inicial corresponde a valor razonable considerando que las palmas de un año de vida aún se encuentran en etapa de vivero y se pueden transportar, por lo que se adquirieron a un proveedor, obteniendo para ello un documento y llegando a un acuerdo del valor de las mismas. Los costos de mantenimiento, cuidados culturales y costos agrícolas adicionales se han registrado al costo de producción desde el año de reconocimiento.
- Se realizaron las valuaciones de las plantaciones desde el año que produjeron fruta para la venta, se ha entregado la documentación pertinente. Los terrenos no se han ajustado.

Marcas de auditoría

- p** Examinados los comprobantes satisfactoriamente

Conclusión:

De acuerdo a la documentación revisada consideramos que el registro inicial fue razonable, mas no se valoraron las plantaciones en los años 2012 y 2013 por lo que verificaremos que la valuación del 2015 sea razonable.

Arriba las Palmas, S.A.
 Analítica de depreciaciones de
 plantaciones
 Cifras Expresadas en Quetzales
 Al 31 de diciembre de 2015

P/T **B2-1**

Hecho por: J. Monterroso

Revisado por: N. Monterroso

Fecha: 18/01/16

Fecha: 20/01/16

JM f
 N.M. Af

Naturaleza:

Cálculos de amortización

Revisar y reprocesar los registros de amortización acumulada y analizar si son consistentes con los requerimientos del marco de referencia, discutir con la administración de la compañía sobre la naturaleza de las amortizaciones y documentar las conclusiones.

Objetivo:

Revisar la razonabilidad del registro de las amortizaciones de las plantaciones de palma en proceso productivo y que dichas transacciones cumplan con los requerimientos de la NIIF PYMES.

Procedimientos:

- Solicitamos cédula auxiliar del cálculo de amortizaciones
- Revisamos registros de diario de las amortizaciones de plantaciones
- Indagamos con la administración las políticas utilizadas para el reconocimiento de la amortización de las plantaciones.

CÁLCULO DE AMORTIZACIÓN DEL AÑO 2014			
Costo de plantaciones de acuerdo a NIIF PYMES	Valor a amortizar	Vida útil de la plantación	Amortización del año
Costo de las plantaciones previo al ajuste del valor razonable	1,400,000	20 años	70,000.0
Ajuste de valor razonable 2014	380,000		
Valor razonable de plantaciones a valor razonable	1,780,000		
a			
Cálculo de la depreciación de la plantación			
Valor inicial	1,400,000		
Ajuste de valor razonable año 2014	380,000		
Amortización	(70,000.0)		
Valor neto en libros	1,710,000.0		FS

CÁLCULO DE AMORTIZACIÓN DEL AÑO 2015			
Costo de plantaciones de acuerdo a NIIF PYMES	Valor a amortizar	Vida útil de la plantación	Amortización del año
Costo de las plantaciones previo al ajuste del valor razonable	1,400,000	20 años	70,000
Ajuste de valor razonable del año 2014	380,000		
Valor razonable del año 2014 previo a ajuste, saldo a amortizar	1,780,000	20 años	89,000
Ajuste de valor razonable del año 2015	309,000		
	2,089,000		
a			
Cálculo de la depreciación de la plantación			
Valor inicial	1,400,000		
Ajuste de valor razonable año 2014	380,000		
Ajuste de valor razonable año 2015	309,000		
Amortización año 2014	(70,000)		
Amortización año 2015	(89,000)		
Valor neto en libros	1,930,000.0		FS
a			

Marcas de auditoría

a Verificado cálculo aritmético satisfactoriamente

Arriba las Palmas, S.A.
Analítica de depreciaciones de
plantaciones
Cifras Expresadas en Quetzales
Al 31 de diciembre de 2015

P/T **B2-2**

Hecho por: J. Monterroso

JM *f*
Fecha: 18/01/16

Revisado por: N. Monterroso

N.M. *A*
Fecha: 20/01/16

Observaciones

De acuerdo a la gerente financiera, las plantaciones para producción de fruta de palma como activos fijos se inician a depreciar en el año de comienzo de la producción de fruta para la venta.

Hemos consultado la sección 34 de la NIIF para Pymes y las políticas contables utilizadas por la compañía con las siguientes conclusiones.

- La compañía ha adoptado el modelo de valor razonable para la valuación de sus activos biológicos.
- Para la determinación del valor razonable de las plantaciones la compañía ha determinado que es más fácilmente determinable utilizando el método de flujos descontados. En el párrafo 34.8 se indica que para la determinación del valor razonable se deben considerar la sustracción de los costos de venta y dichos cambios se registraran en resultados.
- La compañía considera que previo al ajuste de valor razonable es necesario realizar el cálculo de depreciación de las plantaciones tomando en cuenta la pérdida de valor de las plantaciones posterior a la producción.
- El párrafo 34.8 de la NIIF para las PYMES indica que las plantaciones se valuaran al costo cuando el valor razonable no sea fácilmente determinado y se aplicará a dicho costo depreciación acumulada y perdida por deterioro, consideramos que la compañía ha incurrido en una inconsistencia por realizar la valuación de las plantaciones a valor razonable y al mismo tiempo realizar un cálculo de depreciación de las plantaciones.
- Los costos de mantenimiento de las plantaciones de cada año se llevan a resultados por lo que no se considera necesario contabilizar disminuciones por depreciación.

Conclusión

De acuerdo a nuestros procedimientos realizados consideramos que no se deben registrar depreciaciones de las plantaciones por estar utilizándose el modelo de valor razonable y no ser consistentes con dicha política. Ver cédula: **E2 Cédula de ajustes y/o reclasificaciones**

Arriba las Palmas, S.A.
 Analítica de costo de producción de
 plantaciones
 Cifras Expresadas en Quetzales
 Al 31 de diciembre de 2015

P/T **C1**

Hecho por: J. Monterroso

Revisado por: N. Monterroso

J.M. *f*
 Fecha: 18/01/16

N.M. *A*
 Fecha: 20/01/16

Naturaleza:

Preparar una cédula sumaria de los costos asociados a los activos biológicos del año 2015 y 2014 de acuerdo a los estados financieros de la compañía.

Objetivo:

Preparar una cédula específica con las cuentas que se incluyen en el rubro de los costos asociados a los activos biológicos del año para poder diseñar los procedimientos analíticos sustantivos de acuerdo a la importancia y alcance.

DESCRIPCION	31/12/2014	31/12/2015	Ajustes y reclasificaciones		Saldo auditado	Ref.
			Debe	Haber		
Planilla Agrícola	435,000	480,000			480,000	Anexo 1 c
Mano de obra de contratistas	65,000	65,000			65,000	
Mano de obra de plantaciones	500,000	545,000	-	-	545,000	
Arrendamiento de maquinaria agrícola	40,000	52,000			52,000	Anexo 1 c
Arrendamiento de herramienta agrícola	34,000	36,000			36,000	Anexo 1 c
Arrendamiento de equipo agrícola	74,000	88,000	-	-	88,000	
Fertilización	120,000	128,000			128,000	
Control de maleza	76,000	80,000			80,000	
Otros costos de mantenimiento y cosecha	56,000	64,000			64,000	
Costos de mantenimiento y cosecha	252,000	272,000	-	-	272,000	
Total plantaciones en proceso	826,000	905,000	-	-	905,000	
Amortización de plantaciones	70,000	89,000			89,000	
Total de plantaciones capitalizadas	70,000	89,000	-	-	89,000	
Total costos de plantaciones	896,000	994,000	-	-	994,000	

Arriba las Palmas, S.A.
Memorándum de valuación de Activos
Biológicos del cliente.
Al 31 de diciembre de 2015

P/T **D1-1/2**
Hecho por: J. Monterroso
Revisado por: N. Monterroso

JM *f*
Fecha: 18/01/16
N.M. *ff*
Fecha: 20/01/16

CPPC

Arriba las Palmas, S.A.



Memo de valuación de activos biológicos

Objetivo:

Documentar y soportar los cálculos al valor razonable de las plantaciones de palma africana de los años 2012, 2012, 2014 y 2015, de acuerdo a los requerimientos externos.

Alcance:

Plantaciones de palma africana (activos biológicos) de la compañía Arriba las Palmas, S.A.

Documentar la metodología utilizada de acuerdo a la sección 34 "Actividades Especiales" de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades NIIF para PYMS

Fuente de documentación

- Tasa de descuento
- Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades.

Procedimientos realizados:

- Se valoraron las 25 hectáreas de plantaciones de palma africana ubicadas en la Finca Abigail, registradas a su costo de reconocimiento inicial de acuerdo a los lineamientos de la sección 34 de la NIIF para la PYMES
- Se realizaron los cálculos de acuerdo a la cantidad de hectáreas sembradas
- Se estimó la producción estimada tomando como referencia las buenas prácticas agrícolas para la producción de fruta de palma africana, de acuerdo a la edad de las plantaciones, para los 20 años de vida útil de las palmas.
- Se estimaron los precios de venta por tonelada métrica los cuales se espera obtener durante los 20 años de vida útil de las plantaciones.
- De acuerdo a los a la cantidad de toneladas métricas que se esperan producir, multiplicado por el precio de referencia por tonelada métrica se determinaron los ingresos proyectados.
- Para los costos estimados al punto de venta, se determinó un costo promedio por tonelada métrica a partir del primer año de cosecha multiplicado por el número de toneladas a producir, obteniendo el total de costos.
- Se determinó el EBITDA y se determinó el flujo de caja libre que es el mismo a al flujo de descontar.
- A los flujos de efectivo a descontar se les aplicó la tasa de descuento determinada para obtener los flujos netos descontados.
- La tasa de descuento utilizada es WAAC (Promedio Ponderado del Costo de Capital)

Arriba las Palmas, S.A.
 Memorándum de valuación de Activos
 Biológicos del cliente.
 Cifras Expresadas en Quetzales
 Al 31 de diciembre de 2015

P/T **D1 - 2/2**

Hecho por: J. Monterroso

Fecha: 18/01/16

Revisado por: N. Monterroso

Fecha: 20/01/16

CPPC

Resultados de Valuación de activos biológicos	
Descripción	Saldo en Q
Activo Biológico al inicio del 2014	Q1,400,000
Amortización acumulada de plantaciones	-Q70,000
Valor en libros	Q1,330,000
Activo Biológico al final del 2014	Q1,780,000
Valuación de Activos Biológicos en el año 2015	Q380,000
Activo Biológico al inicio del 2015	Q1,780,000
Amortización acumulada de plantaciones	-Q159,000
Valor en libros	Q1,621,000
Activo Biológico al final del 2015	Q2,089,000
Valuación de Activos Biológicos en el año 2015	Q309,000

Resumen flujos descontados 2014

Ingresos proyectados Q 31,851,498
 Costos proyectados Q 28,098,274
 Flujo de caja proyectado Q 3,753,224

Valor actual neto Q1,780,698.42

Tasa WAAC 18.0%

Resumen flujos descontados 2015

Ingresos proyectados Q 31,804,785
 Costos proyectados Q 27,239,351
 Flujo de caja proyectado Q 4,565,434

Valor actual neto Q2,089,011.78

Tasa WAAC 18.0%



Licda. Maria Ana Mares
 Gerente Financiero



Romeo Robles del Bosque
 Contador

Ing. Esteban Mesa del Rincon
 Gerente Agrícola

Arriba las Palmas, S.A.
Revisión de cálculo de plantaciones del
año 2015.
Memorándum técnico de revisión
Al 31 de diciembre de 2015

P/T **D2 1/2**

Hecho por: J. Monterroso

Fecha: 18/01/16

Revisado por: N. Monterroso

Fecha: 20/01/16

Naturaleza:

La gerencia de la compañía ha optado para determinar el valor razonable de sus plantaciones el método del valor actual por medio de los flujos netos descontados de acuerdo a la literal d) del párrafo 34.6 de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades NIIF Pymes.

Supuestos de la gerencia:

La gerencia ha preparado un memorándum técnico de los supuestos utilizados para la determinación del valor razonable por el método de flujos descontados ver papeles **D1 1-2 y 2-2**.

La gerencia también ha preparado una hoja técnica con las proyecciones futuras de ingresos, costos y flujos de efectivos netos esperados, la cual fue proporcionada y sobre ella hemos realizado las revisiones y cálculos necesarios para concluir sobre la razonabilidad del valor razonable.

De acuerdo al memorándum técnico y la hoja técnica realizada para la gerencia el ajuste del valor razonable es un aumento de Q 309,000 el cual considera un monto razonable.

Procedimientos de auditoria:

- Obtuvimos cédula del cálculo de valor actual de la compañía
- Revisamos los supuestos de ventas y costos estimados para los años de vida útil de las plantaciones, que fueran razonables y obtuvimos comentarios del experto valuador. Ver memo en papel de trabajo **D3**
- Verificamos la tasa de descuento la cual fue validada por el experto valuador consultado ver papel de trabajo **D3**
- Reprocesamos los supuestos y verificaremos si existen errores en el papel de trabajo y de ser necesario recalcularemos el valor, y lo estaremos comparando con nuestro monto de importancia relativa y el saldo de ajustes de auditoria, en el caso la diferencia sea superior se hará la propuesta de un ajuste a la gerencia
- Discutiremos con la administración las variaciones si es que hubieran.

Análisis del cálculo, Ver cedula D3

- 1) La compañía ha medido el valor razonable de sus activos biológicos en el saldo inicial por Q 1,780,000
- 2) El valor de financiamiento es de Q 150,000
- 3) Las plantaciones han llegado a su etapa de madurez , en el año 2016 se facturaron ventas por Q 1,500,000 y la expectativa que siga en aumento del 1% hasta con respecto al año anterior hasta el año 15 y a partir de allí las ventas disminuirían por factores agrícolas.
- 4) Los costos estimados de cosecha aumentarían en 4.5% hasta el año 10 el 5% del año 11 al 15 y posterior a ello los costos se mantendrían estables.
- 5) La tasa de descuento que la administración estima es el 18% de tasa WAAC

Arriba las Palmas, S.A.

Revisión de cálculo de plantaciones del año 2015.

Memorándum técnico de revisión
Al 31 de diciembre de 2015

P/T **D2 2/2**

Hecho por: J. Monterroso


Fecha: 18/01/16

Revisado por: N. Monterroso


Fecha: 20/01/16

- 6) Se ha reprocesado el cálculo de la administración y se han incluido un ajuste a la tasa WACC eliminando el costo de financiamiento.
- 7) Se ha incluido nuestros comentarios de revisión en los papeles de trabajo.
- 8) Se ha concluido sobre la prueba

Hallazgos:

- 1) Se evidenció que la compañía no había descontado dentro de la determinación de la tasa WACC el costo financiero del préstamo para capital de trabajo.
- 2) Al recalcular la tasa de descuento y la revisión del cálculo de la administración se observó que una diferencia de Q692,000 que no se habían incluido en el ajuste del valor razonable, porque la administración trasladó un cálculo preliminar. De tal manera que se ha propuesto un ajuste a la gerencia considerando que la diferencia es material para propósitos de la auditoría

Conclusiones:

De acuerdo a nuestros procedimientos de auditoría realizados sobre el cálculo de valor razonable de los activos biológicos y posterior a los ajustes propuestos concluimos que el monto de los activos biológicos al 31 de diciembre de 2015 es razonable y cumple los criterios de medición descritos en la sección 34 de la Norma Internacional para Información Financiera para pequeñas y medianas entidades.

Arriba las Palmas, S.A.

P/T **D3**

SM

Revisión de cálculo de plantaciones del año 2015.

Hecho por: J. Monterroso

Fecha: 18/01/16

Memorándum técnico de revisión

Al 31 de diciembre de 2015

Revisado por: N. Monterroso

Fecha: 20/01/16

Se han realizado procedimientos de auditoría sobre el cálculo de valor razonable de los activos biológicos bajo el método de flujos descontados.

Valor actual del bien Plantaciones a VR 2014 Q 1,780,000 Valor razonable 2,780,504 Q1,000,504 Este es el incremento estimado de las plantaciones en el año 2015.

Valor financiado Q 150,000 Saldo contable 2,089,000 (309,000.00) Este fue el ajuste realizado por la administración
Ajuste 691,503.80 Diferencia de auditoría por ajustar de acuerdo al reproceso del calculo
Redondeo 692,000.00 E2 Cedula de Ajustes y Reclasificaciones

FLUJO DE CAJA

CPC

Cedula resumen por presentación a 10 años

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2035
	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Año 6	Año 7	Año 8	Año 9	Año 10	Año 20
Ingresos	Q 1,500,000	Q 1,515,000	Q 1,530,150	Q 1,545,452	Q 1,560,906	Q 1,576,515	Q 1,592,280	Q 1,608,203	Q 1,624,285	Q 1,640,528	a) Ingresos esperados
Gastos mantenimiento	Q 900,000	Q 940,500	Q 982,823	Q 1,027,050	Q 1,073,267	Q 1,121,564	Q 1,172,034	Q 1,224,776	Q 1,279,891	Q 1,343,885	b) costos esperados
Depreciación	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	
Interés pagado	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	
Utilidad Neta	Q600,000	Q574,500	Q547,328	Q518,402	Q487,639	Q454,951	Q420,246	Q383,427	Q344,395	Q296,643	Q0 c) Utilidad neta esperada
(+) Depreciaciones	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	

Flujo de Caja Q 600,000.00 Q 574,500.00 Q 547,327.50 Q 518,401.99 Q 487,639.27 Q 454,951.33 Q 420,246.11 Q 383,427.38 Q 344,394.51 Q 296,642.83 Q

Tasa de descuento

17.567% Ver memorandum de conclusiones de especiliasta

	Montos	participación	Costo	Costo POND.
Pasivos	150,000	8%	2%	0.169% ↓
Patrimonio	1,630,000	92%	19%	17.399%
	1,780,000	100%		17.567%

d) al año 20 las plantaciones han cumplido su vida util

e) la tasa WAAC ha sido ajustada por prestamo para capital de trabajo

Arriba las Palmas, S.A.

P/T

D3

Revisión de cálculo de plantaciones del año 2015.

Hecho por:

J. Monterroso

Fecha: 18/01/16

Memorándum técnico de revisión Al 31 de diciembre de 2015

Revisado por:

N. Monterroso

Fecha: 20/01/16

Flujo de Caja Descontado

CALCULO MANUAL

	Flujo 1	Flujo 2	Flujo 3	Flujo 4	Flujo 5	Flujo 6	Flujo 7	Flujo 8	Flujo 9	Flujo 10	Flujo 20	Totales
I. Inicial	0600,000	Q574,500	Q547,328	Q518,402	Q487,639	Q454,951	Q420,246	Q383,427	Q344,395	Q296,643	0.0	Q5,361,666
VALOR PRESENTE	Q510,345	Q488,656	Q465,544	Q440,940	Q414,774	Q386,971	Q357,451	Q326,134	Q292,934	Q252,317	0.0	Q4,560,504

Q2,780,504 f) El valor actual neto sería la diferencia entre la suma de los flujos futuros descontados menos el saldo inicial en libros.

Fórmula manual

Conclusión:

De acuerdo de la revisión del cálculo de flujos descontados preparado por la gerencia y los ajustes realizados se concluye que la valoración de los activos biológicos es razonable al 31 de diciembre de 2015

Arriba las Palmas, S.A.
 Cédula de revisión analítica general y
 variaciones
 Cifras Expresadas en Quetzales
 Al 31 de diciembre de 2015

P/T **Anexo 1 1/2**
 Hecho por: J. Monterroso *JM* Fecha: 18/01/16
 Revisado por: N. Monterroso *N.M.* *AA* Fecha: 20/01/16

Anexos

Naturaleza:

Realizar revisión analítica sobre las cuentas asociadas al rubro de activos biológicos detallando las variaciones entre el 2014 y 2015 superiores al rango de Error Tolerable identificado en la visita preliminar.

Objetivo:

Obtener respuestas de la administración de las variaciones importantes en el rubro de activos biológicos incluyendo las cuentas de costo de plantaciones superiores, se explicaran variaciones superiores a Q 150,000; o cuentas que llamen nuestra atención.

DESCRIPCION	PY		TB		Variación absoluta	relativa	Referencia
	31/12/2014		31/12/2015				
Costo de plantaciones de palma	1,400,000	54%	1,400,000	50%	-	0%	
Ajuste valor razonable año 2014	380,000	15%	380,000	14%	-	0%	
Ajuste valor razonable año 2015	-	0%	309,000	11%	309,000	100%	a
Total plantaciones en proceso	1,780,000	69%	2,089,000	75%	309,000	15%	
Terrenos	860,000	33%	860,000	31%	-	0%	
Total de plantaciones capitalizadas	860,000	33%	860,000	31%	-		
Amortización de plantaciones	(70,000)	-3%	(159,000)	-6%	(89,000)	56%	b
Total de activos biológicos	2,570,000	100%	2,790,000	100%	220,000	8%	

DESCRIPCION	PY		TB		Variación	Referencia
	31/12/2014		31/12/2015			
Mano de obra de plantaciones	500,000	56%	545,000	55%	45,000	8%
Arrendamiento de equipo de campo	74,000	8%	88,000	9%	14,000	16%
Costos de mantenimiento y cosecha	252,000	28%	272,000	27%	20,000	7%
Total plantaciones en proceso	826,000	92%	905,000	91%	79,000	9%
Amortización de plantaciones	70,000	8%	89,000	9%	19,000	21%
Total de plantaciones capitalizadas	70,000	8%	89,000	9%	19,000	21%
Total costos de plantaciones	896,000	100%	994,000	100%	98,000	10%

Arriba las Palmas, S.A.
Cédula de revisión analítica general y
variaciones
Cifras Expresadas en Quetzales
Al 31 de diciembre de 2015

P/T **Anexo 1 1/2** JM f
Hecho por: J. Monterroso Fecha: 18/01/16
N.M. AA
Revisado por: N. Monterroso Fecha: 20/01/16

Procedimientos:

- Determinamos nuestro umbral para explicar variaciones en las cuenta de activos biológicos ocurridas durante el año 2015.
- Indagamos con la administración la naturaleza de las cuentas e explicar las variaciones.
- Entrevistamos a personal financiero para obtener respuesta sobre las cuentas que han tenido variaciones.

Explicaciones:

- a) El aumento en la cuenta de plantaciones de palma de Q 309,000 corresponde al ajuste realizado por la valoración de las plantaciones de palma bajo el método de flujos descontados, se puede observar en el año 2014 un registro de la misma naturaleza por Q 380,000. Los cálculos los hemos realizado por el crecimiento de las plantaciones durante cada año. Les hemos proporcionado el memorándum y los soportes de la valoración de ambos años, para que puedan revisarlos. El registro inicial de las plantaciones corresponde a la adquisición de las palmas, este se realizó siguiendo los lineamientos de la norma de reconocer a su valor razonable a esa fecha y los costos de mantenimiento se han trasladado al costo de producción.
- b) Decidimos realizar el registro de la amortización de los activos biológicos desde el año 2014 considerando que en ese año las plantaciones llegaron a su edad adulta, de acuerdo a la experiencia del gerente agrícola las palmas cumplieron más de tres años y se culminó la etapa de ensayos. Así mismo se pudo vender el total de la fruta producida. Creemos que se debe amortizar durante el total de la vida útil para presentar activos más razonables. Pueden revisar los cálculos.
- c) El aumento en la mano de obra por Q 45,000 corresponde a que este año se tuvo un aumento al salario mínimo, a los 34 empleados de campo les tuvimos que aumentar alrededor de Q 50 a cada uno por 13 periodos, bono 14 y aguinaldo nos dan un aumento de Q 38,250, por el mismo motivo tuvimos un aumento de Q 520 en cada factura de contratistas que fueron 13 en año Q 6,760
- d) El aumento en arrendamiento de equipo de campo de Q 14,000 es que el año anterior utilizamos 6 equipos y este año por el aumento de la producción necesitamos uno adicional más un aumento al costo de arrendamiento de Q 20 mensuales por cada equipo.

Arriba las Palmas, S.A.
 Cédula de Ajustes y Reclasificaciones
 Cifras Expresadas en Quetzales
 Al 31 de diciembre de 2015

P/T **E2**

Hecho por:

JM
 J. Monterroso
N.M.
 N. Monterroso

Fecha: 31/01/16

Revisado por:

AA
 N. Monterroso

Fecha: 28/02/16

Naturaleza:

Preparar Cédula de Ajustes y reclasificaciones de Auditoría

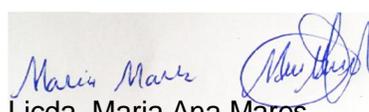
Si existen diferencias de auditoría superiores a nuestro cálculo de diferencias de auditoría documentar en la cédula y proponer los ajustes a la administración

CUENTAS	DESCRIPCION	Debe	Haber	Referencia
	A/R - 1			
170	Activos Biológicos	692,000		D2
7010	Otros ingresos		692,000	D2
	Ajuste determinado por la auditoría en la revisión del valor razonable de las plantaciones al 31 de diciembre de 2015	692,000	692,000	
	A/R - 2			
175	Amortización acumulada	159,000		B1
6010	Amortizaciones		89,000	B1
302	Resultados acumulados		70,000	B1
	Ajuste financiero a las depreciaciones de plantaciones por ser inconsistentes con la política contable adoptada.	159,000	159,000	

Hemos preparado una cédula de ajustes y la hemos discutido con la administración quienes estuvieron de acuerdo con los ajustes propuestos y firman la presente cédula. Los ajustes se han posteado en los estados financieros y concluimos que posterior a estos registros los estados financieros son razonables.



Lic. Omar Monterroso
 Sócio
 Monterroso & Monterroso, S.C.



Licda. Maria Ana Mares
 Gerente Financeiro
 Arriba las Palmas, S.A.

Arriba las Palmas, S.A.
Cédula de Ajustes y Reclasificaciones
Cifras Expresadas en Quetzales
Al 31 de diciembre de 2015

P/T **E2**

Hecho por:

J. Monterroso

Fecha: 31/01/16

Revisado por:

N. Monterroso

Fecha: 28/02/16

Anexo: Memorándum de Conclusiones de revisión de tasa de descuento

Para: Equipo de Auditoria

De: Experto externo

Revisión de las tasas de descuento del modelo de valoración de activos biológicos de acuerdo a la Sección 34 de la NIIF para las Pymes.

1. Objetivo:

De acuerdo a su solicitud el trabajo consistió en asistir al equipo de auditoria en la revisión de las tasas de descuento del modelo de valoración de activos biológicos para Guatemala de la compañía Arriba Las Palmas, S.A. al 31 de diciembre de 2015 de acuerdo con la sección 34 de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades. NIIF para PYMES.

2. Alcance

Las actividades realizadas para alcanzar el objetivo del trabajo fueron:

- Obtener entendimiento del cálculo de la tasa de descuento.
- Analizar si el cálculo de la tasa de descuento es consistente con La normativa internacional.
- Verificar las extensiones aritméticas del modelo preparado por la gerencia para efectuar el cálculo de la tasa de descuento.

3. Fuentes de Información

Las fuentes utilizadas para efectuar la revisión de la tasa de descuento fueron:

- Modelo proporcionado por la gerencia.
- Entrevista con el equipo de auditoria y la gerencia de la compañía.
- Fuentes secundarias, especializadas.

4. Revisión de la tasa de descuento calculada por la gerencia.

Se obtuvo el entendimiento de la tasa de descuento utilizada por la gerencia es un 18% en Quetzales que corresponden a una tasa WACC estimada por la gerencia a la fecha de información. La tasa no tiene variación con respecto al 2014.

La gerencia determinó el costo del capital accionario (Ke), para ello utiliza el método CAPM (Capital Asset Pricing Model), donde se consideran primas adicionales para reflejar el riesgo del país donde se ubican los activos en análisis y el riesgo de la falta de liquidez de los activos. Dicha metodología refleja el rendimiento mínimo esperado por un inversionista para inversiones de riesgo similares. El costo de capital accionario fue estimado bajo las siguientes premisas.

$$K_e = R_f + \beta (MRP) + PP + PT + PI, \text{ donde}$$

Rf	Tasa libre de riesgo
β	Variabilidad de los rendimientos de las compañías en función de la variabilidad del portafolio de mercado (beta apalancado)
MRP	Prima por riesgo de mercado (<i>market risk premium</i>)
PP	Prima por riesgo país
PT	Prima por tamaño de la compañía en función del nivel de capitalización de mercado
PI	Prima por riesgo de iliquidez

De tal manera que la gerencia obtuvo el siguiente K_e :

Descripción	K_e Guatemala
Tasa libre de riesgo	2.80%
Beta apalancado	1.44%
Prima de riesgo de mercado	5.50%
Prima de riesgo por país	6.51%
Prima por tamaño	0.50%
Prima por riesgo de liquidez	2.25%
Costo de capital	19.00%

Se revisaron las variables presentadas y se cotejaron con fuentes de referencia y se considera que los datos se ajustan a la realidad, exceptuando que la gerencia no ha considerado la tasa de deuda financiera por lo que se sugiere realizar el siguiente ajuste para presentar una tasa razonable.

	Montos	participación	Costo	Costo Pond.
Pasivos	150,000	8%	2%	0.169%
Patrimonio	1,630,000	92%	19%	17.399%
	1,780,000	100%		17.567%

Conclusión:

Con base en el alcance del trabajo, desde una perspectiva de valoración, la metodología utilizada por la Gerencia para calcular la tasa de descuento es apropiada dadas las características de los activos a los cuales está midiendo mediante el uso de dichas tasas.

4.8.6. Carta de representaciones

Arriba las Palmas, S.A.



Guatemala, 28 de febrero de 2016

Señores
Monterroso & Monterroso S.C.
Presente
Estimados señores

Esta carta de representaciones se proporciona en conexión con su auditoría a realizarse al rubro de Activos Biológicos de la entidad **Arriba las Palmas, S.A. (en adelante la compañía)** al 31 de diciembre de 2015 con el fin de expresar una opinión razonable y confiable de esta área a la fecha antes mencionada de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría.

Reconocemos nuestra responsabilidad sobre la preparación y presentación de la información financiera anual de conformidad con la Sección 34 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

Confirmamos, a nuestro mejor saber y entender, las siguientes representaciones.

- La información financiera de los Activos Biológicos mencionada anteriormente ha sido preparada y presentada de conformidad con la Sección 34 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.
- Les hemos proporcionado todos los libros de contabilidad y la documentación de apoyo, y las actas de reuniones de los accionistas y de la Junta Directiva (principalmente aquellas realizadas entre enero y diciembre 2015)
- No hay transacciones materiales que no hayan sido registradas correctamente en los registros contables en los que se basa la información financiera.
- No ha habido ningún incumplimiento conocido, real o potencial, con las leyes y regulaciones que podrían tener un efecto significativo sobre la información financiera en caso de incumplimiento.
- Reconocemos nuestra responsabilidad sobre el diseño e implementación de los controles internos para prevenir y detectar fraudes y errores.
- No tenemos conocimiento de hechos significativos relacionados con fraudes conocidos y presuntos fraudes que puedan haber afectado a la compañía.
- La siguiente información ha sido registrada adecuadamente y si aplica, ha sido revelado adecuadamente en la información financiera:

- La presentación y divulgación de las mediciones a valor razonable de los Activos Biológicos están de acuerdo con la sección 34 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades. Los supuestos utilizados reflejan nuestra intención y capacidad de llevar a cabo procedimientos específicos de parte de la Compañía, cuando se relevante a las mediciones al valor razonable o divulgación.
- La Compañía tiene título satisfactorio sobre todos sus activos Biológicos, y no hay ningún gravamen o embargo preventivo sobre los Activos Biológicos de la Compañía.
- Hemos registrado o revelado todos los pasivos, actuales y contingentes.
- No ha habido eventos posteriores al fin del período que requieran ajuste o revelación en los estados financieros.



Licda. Maria Ana Mares

Gerente Financiero



Romeo Robles del Bosque

Contador

4.9. Carta a la Gerencia

Guatemala 28 de febrero de 2016

Ing. Justo Leal y Bueno
Presidente Junta Directiva
Arriba Las Palmas, S.A.

Estimado Ing. Leal

En la planificación y la realización de la auditoría de los estados financieros de Generadora Arriba las Palmas, S.A. al 31 de diciembre de 2015, de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, consideramos su control interno sobre la información financiera ("control interno") como base para el diseño de nuestros procedimientos de auditoría con el fin de expresar nuestra opinión sobre los estados financieros consolidados, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la Compañía.

Esta carta está destinada exclusivamente para la información y uso de la gerencia y no pretende ser y no debe ser utilizada por cualquier persona que no sea alguna de estas partes indicadas.

Estaremos a su disposición de discutir o ampliar cualquiera de los asuntos contenidos en esta carta o responder a cualquier pregunta, a su conveniencia.

Por último deseamos hacer de su conocimiento nuestro agradecimiento por la colaboración y cortesía mostrada por la Administración de la Compañía durante el transcurso de nuestro trabajo.

Atentamente,



Lic. Omar Monterroso
Socio
Monterroso & Monterroso

1) Inventario de plantaciones de manera periódica

Arriba Las Palmas, S.A. No tiene una política para realizar una verificación física periódica ni tiene un inventario específico de sus activos biológicos. En la ausencia de verificación física, la gerencia puede no ser capaz de identificar activos, dañados o de manera oportuna o del todo. Esto puede resultar en informes financieros no precisos.

La Compañía debe establecer una política para la verificación periódica de activos fijos. Esto aseguraría la existencia de activos biológicos y mejoraría la precisión de los informes financieros periódicos ya que las malversaciones y errores serían detectados de manera oportuna.

2) Revisar la política de capitalización de activos

La Compañía no tiene una política documentada para capitalizar las plantaciones de palma africana en edad productiva. Al no tener una política documentada la compañía puede cometer el error de capitalizar plantaciones que no han llegado a su etapa de madurez o también obviar la capitalización de plantaciones adultas y pudiera correr el riesgo de no presentar información financiera razonable.

3) Registro de depreciación de las plantaciones de palma

La compañía Arriba las Palmas, S.A. han registrado la depreciación gasto y acumulada de las plantaciones de palma africana, esta depreciación no aplica de acuerdo al método de valoración adoptado por la gerencia, esto ha generado un ajuste Q 159,000.

El método del costo descrito en la sección 34 es el que aplica para el registro de la depreciación de las plantaciones.

4) Variación en la tasa WACC

La gerencia no ha descontado en la tasa WACC el costo financiero por préstamo de capital de trabajo en la determinación de la tasa de descuento.

Alguna variable no incluida dentro de la determinación de la tasa puede provocar que no se presente información financiera razonable.

4.10 Informe de Auditoría

**“Arriba Las Palmas, S.A.”
(Compañía Guatemalteca)**

Activos Biológicos

Al 31 de diciembre de 2015 y 2014

(Conjuntamente con el informe de los Auditores Independientes)

“Arriba Las Palmas, S.A.”
Activos Biológicos
Al 31 de diciembre de 2015 y 2014

Contenido

Informe de los Auditores Independientes.....	1-2
Activos Biológicos auditados	
Rubro de Activos Biológicos.....	3
Notas de cédula de Activos Biológicos.....	4-5

Informe de los Auditores Independientes

A: Ingeniero Justo Leal y Bueno
Presidente de la Junta Directiva de Arriba las Palmas, S.A.

Hemos auditado los activos biológicos adjuntos incluidos en los Estados Financieros de Arriba Las Palmas, S.A. al 31 de diciembre de 2015 y 2014, (Activos Biológicos). Los Activos Biológicos han sido preparados y presentados por la administración con base en la sección 34 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades NIIF para PYMES.

Responsabilidad de la Administración por los activos biológicos

La Administración es responsable de la preparación y presentación razonable de los Activos Biológicos de acuerdo con la Sección 34 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, y del control interno que la Administración determine necesario para permitir la preparación de los de activos biológicos incluidos en los estados financieros estén libre de errores de importancia relativa, ya sea a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los Activos Biológicos con base en nuestra auditoría. Realizamos nuestra auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos con requisitos éticos, así como que planifiquemos y llevemos a cabo la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si los activos biológicos están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

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

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

Opinión

En nuestra opinión, la información financiera en los activos biológicos incluidos en los estados financieros que se anexa de la Compañía Arriba las Palmas, S.A al 31 de diciembre de 2015 están preparados, respecto a todo lo importante, de acuerdo con la Sección 34 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

Restricción de uso

Los Activos Biológicos están incluidos en los Estados Financieros de Arriba las Palmas, S.A. y para este propósito han sido presentados para información de los accionistas.

En consecuencia, los Activos Biológicos acá presentados no pueden ser adecuados para otro fin. Nuestro dictamen está destinado para los accionistas de Arriba las Palmas, S.A. y no deberá ser distribuido a terceros.



Lic. Omar Monterroso
Colegiado. No. CPA-210615
Guatemala, 28 de febrero de 2016

Arriba las Palmas, S.A.
(Compañía guatemalteca)
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2015 y 2014

Activo	Notas	<u>2015</u>	<u>2014</u>
Activo Corriente			
Efectivo	Q	1,636,950	Q 1,056,950
Cuentas por cobrar		25,000	50,000
Gastos anticipados		75,000	50,000
Inventarios		10,000	25,000
Total del activo Corriente		<u>1,746,950</u>	<u>1,181,950</u>
Propiedades, maquinaria y equipo (neto)		50,000	50,000
Terrenos		860,000	860,000
Activos Biológicos	5	2,781,000	1,780,000
Depreciación acumulada Activos Biológicos		-	(70,000)
Total del activo	Q	<u><u>5,437,950</u></u>	Q <u><u>3,801,950</u></u>
Pasivos y patrimonio de los accionistas			
Pasivo Corriente			
Cuentas por pagar y gastos acumulados	Q	10,000	Q -
Préstamos bancarios		150,000	175,000
Total del pasivo corriente		<u>160,000</u>	<u>175,000</u>
Patrimonio de los accionistas			
Capital pagado		4,800,000	4,800,000
Resultados acumulados		(1,103,050)	(1,174,550)
Resultado del periodo		1,581,000	1,500
Total del patrimonio de los accionistas		<u>5,277,950</u>	<u>3,626,950</u>
Total del Pasivo y del Patrimonio de los accionistas	Q	<u><u>5,437,950</u></u>	Q <u><u>3,801,950</u></u>

Arriba las Palmas, S.A.
(Compañía guatemalteca)
Notas a los Activos Biológicos
Al 31 de diciembre de 2015 y 2014

1. Historia y operaciones

Arriba las Palmas, S.A., (en adelante “la Compañía”) fue constituida en la República de Guatemala el 21 de junio de 2012 para operar por tiempo indefinido. La Compañía tiene su domicilio en la ciudad de Guatemala.

La actividad principal de la Compañía es producir y vender, localmente y en el exterior, fruta fresca de palma africana.

Los estados financieros de Arriba Las Palmas fueron autorizados para su emisión por la Administración de la Compañía el 28 de febrero de 2015.

Estos activos biológicos deben ser presentados para su aprobación a la Junta General de los accionistas. La Administración espera que sean aprobados sin modificaciones.

2. Bases para la preparación de los estados financieros

2.1 Declaración de cumplimiento

Los Activos biológicos adjuntos han sido preparados en todos sus aspectos importantes de acuerdo con la sección 34 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades - NIIF para PYMES, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

2.2 Base de valuación y moneda de presentación

Los activos biológicos adjuntos se prepararon sobre la base de costos históricos, excepto por ciertas partidas que se valoraron bajo los métodos que se resumen en la (nota 4) y están expresados en quetzales.

3. Cambios en políticas contables

Las políticas contables adoptadas por la Compañía para la preparación de sus activos biológicos al 31 de diciembre de 2015 son consistentes con aquellas que fueron utilizadas al 31 de diciembre de 2014. Y los que se incluyen en los Estados Financieros de la Compañía.

4. Resumen de las principales políticas contables

4.1 Activos biológicos

Los activos biológicos son medidos, tanto en su reconocimiento inicial como a la fecha del estado de situación financiera, al su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.

Las ganancias o pérdidas que provenientes de los incrementos o disminuciones del valor razonable de los activos biológicos a la fecha de cada estado de situación financiera se incluyen en los resultados del año en que aparezcan.

Los costos relacionados con el mantenimiento, poda, fertilización y otros gastos propios del cuidado de los activos biológicos, se reconocen en los resultados del año en que se incurren.

4.2 Juicios estimaciones y supuestos de contabilidad

La preparación de los activos biológicos de la Compañía requiere que la Administración realice juicios, estimaciones y supuestos que afectan las cifras informadas de ingresos, costos, activos y las divulgaciones correspondientes. Sin embargo, la incertidumbre acerca de tales juicios, estimaciones y

supuestos podría derivar en situaciones que requieran ajustes de importancia relativa sobre los valores registrados de los activos en períodos futuros.

En el proceso de aplicación de sus políticas contables, la Compañía ha considerado los siguientes juicios, estimaciones o supuestos relevantes:

Revaluación de activos biológicos

La Compañía registra a su valor razonable sus propiedades de inversión (terrenos) y sus activos biológicos y reconoce los efectos de esa valuación en los resultados del año. La Compañía contrata los servicios de peritos valuadores independientes para la determinación del valor razonable de sus activos biológicos utilizando una técnica de valuación basada en el valor presente de los flujos de efectivo esperados de los activos biológicos.

5. Activos biológicos

El valor razonable de los activos biológicos, plantaciones de palma africana, fue determinado utilizando el valor presente de los flujos de efectivo esperados considerando los siguientes factores:

- Área de cultivo de las plantaciones de palma.
- Precios de fruta palma en el mercado.
- Productividad esperada.

Para calcular el valor razonable de los activos biológicos, los flujos de efectivo esperados fueron descontados utilizando un promedio de las tasas de interés que devengan los préstamos bancarios en el mercado local. El valor razonable de los activos biológicos, calculado a una fecha cercana a la fecha del estado de situación financiera, es comparado con el valor registrado de los activos biológicos y la diferencia es reconocida como un incremento o disminución del valor del activo y se reconoce tal incremento o disminución en los resultados del año.

Un resumen del movimiento de la cuenta de activos biológicos se muestra a continuación:

	<u>31 de diciembre de</u>	
	<u>2015</u>	<u>2014</u>
Saldo al inicio del año	Q 1,780,000	Q 1,400,000
Incremento por ajuste al valor razonable	1,001,000	380,000
Saldo al final del año	<u>Q 2,781,000</u>	<u>Q 1,780,000</u>

6. Hechos posteriores

La Administración de la Compañía no tiene conocimiento de ningún evento posterior, ocurrido entre la fecha de los activos biológicos y la fecha de su autorización, que requiera la modificación de las cifras presentadas en los estados financieros autorizados o de revelación en notas a los mismos.

CONCLUSIONES

- 1) Existen actualmente en Guatemala, muchas empresas dedicadas al sector agrícola especializadas en una gama diversa de producción agrícola. En la mayoría de los casos son pequeñas y medianas empresas que no tienen conocimiento técnico, de cuáles son los requerimientos legales y fiscales para su funcionamiento, así mismo no han sabido cómo identificar qué tipo de entidades son, de acuerdo a su capital o cantidad de empleados, estas empresas tampoco han sabido documentar los procesos agrícolas.
- 2) Las Normas Internacionales de Auditoría, han sido diseñadas para que el auditor independiente, pueda realizar un trabajo de auditoría de un juego completo de estados financieros, un estado financiero específico o un rubro de los mismos para todo tipo de entidades sin importar su tamaño, dichas normas presentan una metodología consistente para poder emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera, se ha previsto en ellas poder realizar trabajos sin importar el marco de referencia contable utilizado por las entidades. Al realizar un trabajo de auditoría utilizando estas normas se pueden identificar asuntos que significarían correcciones pertinentes y toma de decisiones de los propietarios de dicha información financiera.
- 3) La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, ha sido diseñada para servir de marco conceptual para aquellas que necesitan información financiera de propósito general y no se deben al público, esta norma detalla los procedimientos de reconocimiento contable de partidas específicas, en el caso de activos biológicos de una empresa agrícola los cuales se describen en la sección 34, se describen los procedimientos para su correcta aplicación lo que proporciona a dichas empresas información financiera razonable y medida fiablemente.
- 4) En la aplicación de la auditoría a los activos biológicos de una empresa dedicada al cultivo de palma africana, se pudo evidenciar en la empresa objeto de estudio, que existen temas financieros entre ellos el valor razonable de las plantaciones que pueden presentar errores e inconsistencias con los requerimientos del marco conceptual utilizado, estos temas pueden ser corregidos oportunamente al realizar un trabajo de auditoría de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría realizado por el auditor independiente, por lo tanto es de suma importancia para las medianas empresas agrícolas dichos trabajos, debido a que de esta forma se presenta información de propósito general de forma razonable.

RECOMENDACIONES

- 1) Las empresas agrícolas y principalmente las gerencias y empresarios de las pequeñas y mediana empresas guatemaltecas, necesitan ampliar los conocimientos por medio de estudios y consultas a especialistas, para poder identificar y ubicar como se cataloga su negocio de acuerdo al tamaño, de dicho concomimiento se podrán cumplir los requerimientos fiscales y legales de una forma profesional. Así mismo se las gerencias de las empresas agrícolas como se indica en la normativa internacional, deben documentar de forma técnica el proceso agrícola para cada una de las fases del proceso productivo, para que de tal ejercicio se pueden realizar los procedimientos contables y financieros de forma oportuna y razonable.
- 2) El auditor independiente como experto en temas contables y de auditoría financiera, necesita entonces reforzar su conocimiento teórico de la metodología descrita en las Normas Internacionales de Auditoría, con conocimientos apropiados y experiencia profesional el auditor independiente podría realizar cualquier trabajo de auditoría externa ya sea para un juego completo de estados financieros, así como para un rubro específico de los estados financieros, de esta forma se facilitaría ejecutar el trabajo en cada una de las fases, hasta la emisión de una opinión de calidad.
- 3) Las pequeñas y medianas empresas agrícolas guatemaltecas dedicadas al cultivo de palma africana per medio de la gerencia, necesitan tener un conocimiento amplio del marco de referencia de presentación financiera que aplican a su negocio, de la aplicación práctica y teórica de las procedimientos descritos en dicha normativa en este caso los La Norma Internacional para Pequeñas y Medianas Entidades NIIF para las PYMES, el cumplimiento técnico-practico de dicha normativa, la gerencia estaría en la capacidad de presentar información financiera razonable a los usuarios de los estados financieros, que tendría como producto, tomar decisiones acertadas para el crecimiento del negocio.
- 4) Al utilizarse la sección 34 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, por parte de la gerencia de las empresas agrícolas medianas, es necesario que se realice un estudio técnico bien detallado y analizar cuidadosamente el método de valuación, la forma del reconocimiento inicial y los requerimientos de información a revelar para poder presentar información financiera razonable. Al no aplicarse correctamente la norma podría ser un motivo de ajustes de importancia relativa al momento de realizar un trabajo de auditoría de estados financieros.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- 1) Asamblea Nacional Constituyente (1985), *Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas*, Guatemala. p. 235.
- 2) Banco Mundial (21 de enero de 2011) *Informe "PYMES en Guatemala: Facilitando el florecimiento de 10,000 empresas*, Ministerio de Finanzas Publicas de Guatemala, Guatemala. p. 77.
- 3) Centro Internacional para Investigaciones en Derechos Humanos –CIIDH- (2011), *El Programa de Palma Africana como Política de Seguridad Alimentaria en Guatemala*. Pág. 16 – Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales –FLACSO- p. 76.
- 4) Consejo de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants) -IFAC- (30 de abril de 2010) *Normas Internacionales de Auditoría y control de Calidad*, Décima edición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- 5) Congreso de la República de Guatemala (2009), *Código de Comercio Decreto 2-70 y sus reformas*. Guatemala. p. 167.
- 6) Enrique Peralta Azurdia, (2011) Jefe del Gobierno de la República, *Código Civil Decreto-Ley Número 106*. Guatemala. p. 296.
- 7) Federación Nacional de Cultivadores de Palma de Aceite Fedepalma y Centro de Investigaciones de Palma de Aceite Cenipalma (2001). Bogotá Colombia: Imprenta Amado Gonzalez Cía. p. 186.
- 8) Fundación IFRS. (2012) *Material de Formación sobre la NIIF para las PYMES, Modulo 34: Actividades Especiales*. Londres Reino Unido. p. 65.
- 9) Fundación IFRS. (2014) *Norma Internacional de Información Financiera, Agricultura: Plantas Productoras, (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41)*. Londres Reino Unido. p. 36.
- 10) Greco, Orlando. (2010) *Diccionario Contable*. Argentina: Valleta Ediciones. p. 512.
- 11) Gremial de Palmicultores de Guatemala, Grepalma. (2008) *La Palma una Industria Agrícola Ecológicamente Responsable*. Guatemala. p. 12.
- 12) Instituto Mexicano de contadores Públicos y Auditores. (septiembre 2011) *Auditoría de Estados Financieros y su Documentación*, Primera Reimpresión a la primera Edición. México.

- 13) Ruiz Orellana, Alfredo Enrique. (2008) *Diccionario de Términos Contables*. Guatemala: Ediciones Alenro. p. 531.
- 14) The International Accounting Standards Board (IASB). (2014) *Norma Internacional de Contabilidad No. 41 Versión 2014*. <http://www.ifrs.org/Home.htm>
- 15) The International Accounting Standards Board (IASB). (2009) *The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities*, International Accounting Standard Committee-IASC- Foundation Publications Department.
- 16) Whittington & Pany. (2005) *Principios de Auditoría*, décimo cuarta edición, Mc Graw Hill, Interamerican Editores, S.A. C.V. p. 736.
- 17) Zorilla, Arena Santiago y José Silvestre Méndez. Coautor (2010). *Diccionario de Economía*, tercera edición. México: Ediciones Limusa. p.322.
- 18) http://www.agrogestao.com/pgfga2/cd/index.html?bt1_empresa_agricola.htm
- 19) http://www.grepalma.org/index.php?option=com_content&view=article&id=82&Itemid=117