

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

**AUDITORIA DE LOS ACTIVOS  
DE UNA EMPRESA COMERCIAL**

TESIS

Presentada a la Junta Directiva de la  
Facultad de Ciencias Economicas de la  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por:

**ZOILA ESPERANZA ROLDAN ALVAREZ DE MORALES**

previo a conferirsele el título de

**CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR**

en el grado académico de

**LICENCIADO**

GUATEMALA, MAYO DE 1993

**DIGITALIZADO**

DL  
03  
T (1371)  
v.1

JUNTA DIRECTIVA DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

DECANO	Lic. Gilberto Batrés Paz
SECRETARIO	Lic. Manuel de Jesús Zetina Puga
VOCAL PRIMERO	Lic. Tristan Melendreras Soto
VOCAL SEGUNDO	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
VOCAL TERCERO	Lic. Victor Manuel Rivera Barrios
VOCAL CUARTO	P.M. y Pub. Juan Carlos Osorio Manzo
VOCAL QUINTO	P.C. Sotero Sincal Cujcuj

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL  
EXAMEN GENERAL PRIVADO

PRESIDENTE	Lic. José Raymundo Rodríguez Estrada
SECRETARIO	Lic. Rubén Eduardo del Aguila Rafael
EXAMINADOR	Lic. Manuel Fernando Morales García
EXAMINADOR	Lic. Jorge Eduardo Soto
EXAMINADOR	Lic. Carlos Humberto Hernández Prado

ASESOR DE TESIS

Lic. Julio Antonio Meneses Bautista

- Guatemala, 31 de marzo de 1993

Licenciado  
Gilberto Batres Paz  
DECANO DE LA FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Ciudad Universitaria zona 12

Estimado señor Decano:

De acuerdo al nombramiento de fecha 20.08.1992, he procedido asesorar a la señora **ZOLIA ESPERANZA ROLDAN DE MORALES**, en su trabajo de tesis titulado **"AUDITORIA DE LOS ACTIVOS DE UNA EMPRESA COMERCIAL"**.

Considero que el presente trabajo constituye una valiosa guía para la práctica profesional de la Auditoría, ya que en el se describen todos los aspectos importantes que deben tomarse en cuenta cuando se realiza un trabajo de Auditoría principalmente en el área de activos y se complementa con un caso práctico muy completo que indudablemente contribuirá a la enseñanza superior de la Contaduría Pública en nuestro medio. Este trabajo también se avala con la experiencia que posee la señora **ROLDAN DE MORALES** en el ejercicio de la profesión en forma independiente.

Por lo anterior, y con mi opinión favorable recomiendo que este trabajo sea aceptado para su discusión en el examen general público previo a optar el título de CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR en el grado académico de Licenciado.

Sin más, sírvase aceptar las muestras de mi más alta consideración y estima.

**ID Y ENSEÑAD A TODOS**

  
Lic. Julio Antonio Mejías Brutista  
Asesor

JAMB/bdqc



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"  
Ciudad Universitaria, Zona 13  
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:  
GUATEMALA, CATORCE DE ABRIL DE MIL NOVECIENTOS  
NOVENTA Y TRES

Con base en el dictamen emitido por el  
Licenciado Julio Antonio Meneses Bautista,  
quien fuera designado Asesor y la opinión  
favorable del Director de la Escuela de  
Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis  
denominado: "AUDITORIA DE LOS ACTIVOS DE UNA  
EMPRESA COMERCIAL", que para su graduación  
profesional presentó la estudiante ZOILA  
ESPERANZA ROLDAN ALVAREZ DE MORALES,  
autorizándose su impresión.-----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

  
LIC. MANUEL DE JESUS ZETINA RUGA  
SECRETARIO



  
LIC. GILBERTO BATRES PAZ  
DECANO



DEDICATORIA

AL QUE ESTA SENTADO EN EL TRONO, Y AL CORDERO,  
SEA LA ALABANZA, LA HONRA, LA GLORIA Y EL PODER,  
POR LOS SIGLOS DE LOS SIGLOS.

Apocalipsis 5.13

DEDICATORIA

A LA MEMORIA DE MI ESPOSO

LIC. CARLOS HUMBERTO MORALES ORDONEZ

## CONTENIDO

Página

### INTRODUCCION

#### CAPITULO I

##### AUDITORIA Y SU FINALIDAD ESPECIFICA.

3

- 1.1 Concepto.
- 1.2 El Proceso de la auditoría.
- 1.3 Clasificación de la auditoría.
- 1.4 Objetivo.

#### CAPITULO II

##### NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

9

- 2.1 Definición.
- 2.2 Normas Generales.
- 2.3 Normas relativas a la ejecución del trabajo.
- 2.4 Normas relativas a la información y al dictamen.
- 2.5 Guías Internacionales de Auditoría.

#### CAPITULO III

##### PLANEACION Y SUPERVISION DE LA AUDITORIA INDEPENDIENTE.

21

- 3.1 Planeación de la auditoría.
  - 3.1.1 Concepto de planeación.
  - 3.1.2 Importancia de la planeación.
  - 3.1.3 Entrevistas previas con el cliente.
  - 3.1.4 Fijación de objetivos del examen.
  - 3.1.5 Programas de auditoría.
- 3.2 Supervisión de la auditoría.
  - 3.2.1 Alcance y extensión de la supervisión.
  - 3.2.2 Oportunidad de la supervisión.
  - 3.2.3 Responsabilidad de la supervisión.
  - 3.2.4 Beneficios de una adecuada supervisión.

#### CAPITULO IV

##### EL CONTROL INTERNO.

33

- 4.1 Concepto de control interno.
- 4.2 Objetivos generales.
- 4.3 Principios del control interno.
- 4.4 Elementos del control interno.
- 4.5 Métodos de evaluación. X
- 4.6 Influencia del control interno en la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría y el dictamen.
- 4.7 Evaluación del control interno por ciclos. X
  - Identificación de los ciclos.

- 4.8 Los riesgos y el control interno.
- 4.9 Informe sobre debilidades del control interno.

**CAPITULO V**

**LOS PAPELES DE TRABAJO.**

57

- 5.1 Definición de papeles de trabajo.
- 5.2 Propósitos y objetivos de los papeles de trabajo.
- 5.3 Naturaleza confidencial y propiedad de los papeles de trabajo.
- 5.4 Contenido de los papeles de trabajo.
- 5.5 Clases de papeles de trabajo que prepara el auditor.
- 5.6 Archivos que utiliza el auditor.
- 5.7 Papeles de trabajo por ciclo de transacciones.

**CAPITULO VI**

**PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS DE AUDITORIA.**

87

- 6.1 Conceptos de procedimientos y técnicas de auditoría.
- 6.2 Naturaleza de los procedimientos de auditoría.
- 6.3 Extensión o alcance de los procedimientos.
- 6.4 Oportunidad de los procedimientos.
- 6.5 Técnicas de auditoría utilizadas.

**CAPITULO VII**

**AUDITORIA DE ACTIVOS.**

93

- 7.1 Auditoría de efectivo en caja y banco y valores.
- 7.2 Auditoría de cuentas y documentos por cobrar.
- 7.3 Auditoría de inventarios.
- 7.4 Auditoría de propiedad, planta y equipo.
- 7.5 Auditoría de cargos diferidos y gastos anticipados.
- 7.6 Auditoría de inversiones y otros activos.

**CAPITULO VIII**

**CASO PRACTICO**

**CONCLUSIONES**

**RECOMENDACIONES**

**BIBLIOGRAFIA**



## INTRODUCCION

Con el desarrollo del presente trabajo de tesis, se pretende establecer una guía de estudio que permita de una manera comprensible, identificar todos los pasos que son necesarios en el momento de realizar una auditoría sobre los activos de una Empresa Comercial.

Tomando en consideración que los usuarios de los servicios del Contador Público y Auditor de alguna manera no comprenden completamente lo que se persigue con una auditoría de esta naturaleza, se dan todas las explicaciones necesarias para el logro de tal fin.

Con los estudiantes, se pretende proporcionarles un material de consulta que les sea útil y oportuno debido a que en la actualidad, mucho del material bibliográfico por su alto costo, resulta inaccesible.

En el trabajo, se presenta la definición del término de Auditoría, su objetivo, proceso y algunas clasificaciones que de ella se han derivado.

Siendo que la auditoría necesita de un control de calidad para su ejecución, su informe y de quien la realiza, se hace mención de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas que rigen la profesión en Guatemala, y sus principales conclusiones.

Partiendo de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y en lo que se refiere a la ejecución del trabajo, se analizan los beneficios de una buena planeación y una adecuada supervisión del trabajo. Se trata también sobre la evaluación del control interno, su importancia para determinar el alcance de las pruebas a efectuar, los métodos de evaluación y la determinación de los riesgos de auditoría.

Los papeles de trabajo del auditor, también tienen especial importancia dentro de lo que es el desarrollo del presente trabajo, ya que son la única evidencia que tiene el auditor, del examen realizado a los estados financieros de la empresa cliente, por lo tanto se habla de su contenido mínimo, forma de archivarlos así como los relacionados con la auditoría efectuada por ciclos de transacciones.

También se hace una exposición sobre los procedimientos y técnicas de auditoría que se utilizarán en el desarrollo de la auditoría, su extensión, naturaleza y oportunidad de su aplicación.

Se consideró conveniente presentar un ejercicio práctico integrado del trabajo que se puede llevar a cabo en el examen de Los Activos fusionado con la práctica de "La Auditoría de los Pasivos, Capital y Resultados de una empresa Comercial", presentada en el trabajo de tesis del Sr. Joel Arriaza Ríos, al conferírsele el título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

## CAPITULO I

### LA AUDITORIA Y SU FINALIDAD ESPECIFICA.

Cuando el Contador Público y Auditor es llamado a examinar los estados financieros preparados por una empresa, el objetivo final de su actuación profesional, será el de dar un dictamen en el que se haga constar que dichos estados, presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para estar en condiciones de dar ese dictamen de una manera objetiva y con características profesionales, el contador público independiente necesita obtener una serie de conocimientos e informaciones sobre los propios estados financieros y sobre la empresa a que se refieren; dicho dictamen no puede emitirse sin que el contador público independiente haya obtenido, con certeza razonable, la convicción de:

1. La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan;
2. Los criterios y métodos usados para reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos hechos y fenómenos;
3. Que los métodos usados son conformes con los principios de contabilidad que la profesión acepta generalmente y que estos principios han sido aplicados consistentemente

Este examen de los estados financieros es lo que se conoce con el nombre de auditoría.

#### 1.1 DEFINICION.

La auditoría consiste en un examen sistemático de los libros, documentos y demás registros contables de una entidad, con el objeto de obtener elementos de juicio y evidencia comprobatoria suficiente y competente para fundamentar de una manera objetiva y profesional la opinión que el Contador Público y Auditor, emite sobre los estados financieros preparados por la empresa, a una fecha determinada y el resultado de las operaciones por un período terminado en esa fecha.

## 1.2 OBJETIVO.

El objetivo principal de una auditoría es expresar una opinión sobre los estados financieros de la empresa. Para lograr ese objetivo, el Auditor debe realizar el examen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas 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.

## 1.3 PROCESO DE LA AUDITORIA.

Según el libro "La auditoría de Price Waterhouse", el proceso de la auditoría es el siguiente:

### 1.3.1 Etapa de planificación:

En la cual:

1. Se confirma la comprensión de los términos del trabajo.
2. Se actualiza la información básica.
3. Se diseña un programa de auditoría "a la medida" después de identificar los objetivos específicos de auditoría y los riesgos de cada componente significativo.
4. Se planea el manejo y la administración del trabajo.
5. Se prepara el Legajo Acumulativo de Planificación a fin de documentar el proceso planificado.

### 1.3.2 Etapa de ejecución:

En la que:

1. Se confirma el conocimiento de los sistemas contables y procedimientos de control interno del cliente.
2. Se llevan a cabo pruebas de auditoría y otros procedimientos de auditoría.

3. Se prepara un Legajo Corriente a fin de documentar las pruebas

### 1.3.3 Etapa de finalización:

En la que:

1. Se revisan los papeles de trabajo.
2. Se revisan los estados financieros del cliente.
3. Se considera si han sido alcanzados los objetivos de auditoría.
4. Se prepara el borrador del dictamen.
5. En la que se discute con funcionarios de la empresa, el borrador del dictamen.
6. Se prepara el Legajo Resumen de Auditoría con el objeto de resumir la información clave que surge del examen y de las decisiones importantes.

NOTA: La secuencia en que tienen lugar los diferentes pasos de la auditoría, podrán variar de un trabajo a otro.

### 1.4 CLASIFICACION.

Las principales clasificaciones de la auditoría son:

Por las personas que la realizan:	Auditoría interna.
	Auditoría externa.
Por la fecha en que son aplicados los procedimientos:	Auditoría preliminar.
	Auditoría final.

Por el objetivo que persigue:

Auditoría financiera.  
Auditoría administrativa.  
Auditoría operacional.  
Auditoría fiscal.

Otras clasificaciones:

Auditoría recurrente.  
Auditoría permanente.  
Auditoría especial.  
Auditoría forense.

**1.4.1 Auditoría Interna:**

Es una función de evaluación dependiente, dentro de una organización, dedicada al análisis de la contabilidad, de las finanzas y de las demás operaciones, como base de un servicio de la dirección. Es un control cuyas funciones son: medir y evaluar la efectividad de los controles. Informa a la administración de la empresa y a la Junta Directiva, aunque la información suministrada a cada uno puede diferir tanto en forma como en detalle, según sean los requerimientos.

**1.4.2 Auditoría Externa:**

Es la que realiza un Contador Público y Auditor como profesional independiente, pudiendo en consecuencia, emitir su opinión en forma totalmente liberal, sin influencias de ninguna naturaleza.

**1.4.3 Auditoría Preliminar:**

Es la auditoría que se efectúa dentro del año normal de operaciones cada tres o cuatro meses, con el fin de adelantar el trabajo de la auditoría final. Esta auditoría permite examinar con más detenimiento las diferentes áreas que integran los estados financieros. Es útil, ya que algunas pruebas de auditoría como lo es la confirmación de saldos o circularización de las áreas de cuentas por cobrar, pasivos a corto plazo y pasivos a largo plazo, se pueden hacer

oportunamente y sus resultados estarán disponibles para la auditoría final.

**1.4.4 Auditoría Final:**

Es la auditoría en la que se conectan los saldos de la auditoría preliminar y los del cierre del ejercicio, verificando aquellas partidas que hayan tenido variaciones importantes durante el período.

**1.4.5 Auditoría Financiera:**

Es el examen a los estados financieros con el objeto de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los mismos.

**1.4.6 Auditoría Administrativa:**

Es el examen comprensivo y constructivo de la estructura de una empresa en cuanto a sus planes y objetivos, sus métodos y controles, su forma de operación y sus facilidades humanas y físicas. (1)

**1.4.7. Auditoría Operacional:**

Es el examen crítico y sistemático de las operaciones de una empresa, con el objeto de evaluar su grado de eficiencia y eficacia presentado en un informe, las observaciones, conclusiones y recomendaciones para mejorarlo.

Cabe mencionar que entre la auditoría administrativa y la auditoría operacional la diferencia existente es de nombre. En la práctica, los usuarios de este tipo de trabajo no ven diferencias sustanciales y usan sus beneficios. Al usuario no le importa el "título", le interesa que satisfaga el propósito de diagnosticar obstáculos a la eficiencia de su entidad.

Las denominaciones análogas a la Auditoría Operacional son: Auditoría Administrativa, Auditoría de operaciones, Auditoría de eficiencia, Auditoría de la Productividad, Auditoría Operativa Diagnóstico Administrativo, Evaluación Administrativa y Revisión Administrativa.

Independiente del nombre con que se le conozca, cuando el objetivo básico que persigue sea promover la eficiencia operativa de la entidad, a

---

(1) Auditoría Administrativa Lic. José A. Fernández  
Arena  
Pag. 11

través de la presentación de recomendaciones, éste tipo de servicio profesional debe designarse preferentemente como Auditoría Operacional.

De acuerdo a la práctica profesional en nuestro medio se puede concluir que: no se hace diferencia entre la auditoría administrativa y auditoría operacional, sino más bien se consideran análogas debido a tener un mismo objetivo "buscar eficiencia".

- 1.4.8 **Auditoría Fiscal:**  
Es el examen que efectúa la Dirección General de Rentas Internas para comprobar que los contribuyentes están tributando correctamente.
- 1.4.9 **Auditoría Recurrente:**  
Cuando la auditoría se efectúa año con año.
- 1.4.10 **Auditoría Permanente:**  
Cuando dentro de la empresa siempre hay un auditor.
- 1.4.11 **Auditorías Especiales:**  
Está auditoría incluye exámenes de cuentas especiales, juzgadas independientemente de las otras que integran los estados financieros de un negocio. Ejemplo: auditoría de caja, examen de costos de manufactura, razonabilidad de los saldos por cobrar, etc.
- 1.4.12 **Auditoría Forense:**  
Es el examen efectuado por el auditor independiente para determinar las causas jurídico-contables que provocan la extinción de una persona jurídica.



## CAPITULO II

### NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

#### 2.1 DEFINICION.

Normas de auditoría son los requisitos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo, los cuales se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas. (2)

#### 2.2 NORMAS GENERALES O PERSONALES.

Como su nombre lo indica son de indole personal y se refieren a las acciones individuales del auditor; gobiernan tanto el trabajo en la oficina del cliente como el relacionado con el informe respectivo; reflejan las normas que requieren que los "procedimientos de auditoría normales y generalmente reconocidos" sean aplicados con "capacidad profesional por personas adiestradas debidamente". (3) Se relacionan con las cualidades del auditor y la calidad de su trabajo y constituyen condición indispensable para dar cumplimiento a las normas relativas a la ejecución del trabajo.

Las normas personales requieren que el auditor:

1. Posea preparación técnica y capacidad profesional adecuada. La preparación técnica la obtiene el auditor con el título que lo acredita como Contador Público y Auditor, obtenido en las diferentes Universidades, después de haber aprobado el pensum de estudios; y luego con la preparación permanente lo que significa que debe estar al día en todos los conceptos relacionados con su campo a efecto de poder sostener su calidad profesional.  
La capacidad profesional adecuada la va a obtener a

- 
- (2) Normas y Procedimientos de Auditoría.  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.  
México 1972. Pag.50
  - (3) Manual del Contador Público. IMCP  
México 1965. Pag.842

través de la experiencia práctica ya que se requiere de madurez, habilidades, y juicio.

2. Deberá observar diligencia profesional en la ejecución del trabajo y en la elaboración del informe.

Al decir que el Contador Público deberá ser diligente, se refiere a que en el desempeño de su trabajo ponga la atención, el cuidado, la diligencia que humanamente pueden esperarse de una persona con sentido de responsabilidad; es decir que haga su trabajo con meticulosidad, con el cuidado y dedicación razonables, que pueden esperarse de una persona que ha asumido actividades de carácter profesional.

3. Deberá adoptar una actitud independiente:

Las dos normas anteriormente enunciadas: capacidad y preparación técnica y el cuidado profesional, constituyen las normas que son comunes a la profesión del auditor y a todas las profesiones.

Esta tercera norma es un requisito profesional derivado de su propia naturaleza. El auditor es llamado para dar su opinión con respecto a los estados financieros formulados por una empresa. En este sentido el auditor actúa como una especie de juez del trabajo realizado por las personas que prepararon los estados financieros, para el beneficio de las personas que van a utilizar esos mismos estados financieros.

Para que la opinión del auditor sea útil es necesario que además de que esté fundada en su capacidad profesional, que sea dada con independencia mental.

Se entiende que existe independencia mental en una persona, cuando los juicios que esa persona formula, se fundan en los elementos objetivos del caso que va a juzgar; y no existe independencia mental, cuando la opinión o el juicio está influido por consideraciones de orden subjetivo.

### 2.3 NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.

Al hablar de las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejercitar en la ejecución de su trabajo un cuidado y diligencia adecuados para cumplir

satisfactoriamente con las obligaciones que el mismo trabajo le impone. Es difícil definir lo que puede representar en cada trabajo un cuidado y diligencia adecuados, sin embargo esta norma indica algunos procedimientos que le permitirán obtener suficiente elementos de juicio que le permitan evidenciar en sus papeles de trabajo, todas aquellas situaciones encontradas durante el examen, que le servirán de base para la elaboración de su informe.

1. El auditor deberá evaluar el control interno existente, como base para determinar el alcance de los procedimientos de auditoría.

El control interno de una entidad comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas de coordinación adoptados para salvaguardar sus activos, promover la eficiencia de sus operaciones y la confiabilidad de la información contable y el cumplimiento de las políticas adoptadas por la administración. Por consiguiente, el control interno incluye tanto aspectos contables, como administrativos. (4)

Un sistema de control interno satisfactorio incluirá los siguientes elementos:

1. Determinación de la organización previendo una adecuada segregación de funciones.
2. Existencia de un sistema de autorizaciones y registros contables que permitan el adecuado control sobre activos, pasivos, capital, ingresos y gastos.
3. Existencia de políticas sanas y control de las mismas.
4. Existencia de personal calificado.

El determinar qué procedimientos de auditoría van a aplicarse en cada caso y el fijar su extensión y su oportunidad depende de varios factores; en primer lugar, depende de los objetivos generales del trabajo de auditoría, que son los de suministrar al auditor elementos de juicio suficientes para apoyar su opinión; depende, también, de la naturaleza de cada una de las partidas examinadas y de los principios de contabilidad aplicables a ellas, y

-----  
(4) Normas de auditoría 1. IGCPA. Pag.50

depende por último de las condiciones particulares específicas que existen en cada empresa.

El comprobar la autenticidad de los ingresos por ventas, por ejemplo, no puede realizarse de la misma manera en una empresa, en que la mayoría de sus ventas son al mostrador y al menudeo, que en otra que las realiza al por mayor y por medio de distribuidores. Las condiciones de la empresa, su forma de operar, su forma de tramitar interiormente los asuntos, las medidas que tiene para controlar la exactitud de las operaciones y su pase a los libros y a los estados financieros son circunstancias particulares de cada empresa, que modifican la naturaleza de las pruebas de auditoría que se van a realizar y la extensión y oportunidad con que esas pruebas se pueden realizar.

De ahí que sea absolutamente necesario que el auditor, para poder realizar un trabajo satisfactorio, deba tomar en cuenta esas particularidades de la empresa cuyos estados financieros se están examinando. Sin esos elementos, la planeación de la auditoría y la ejecución de ella serían cosas que estarían totalmente alejadas de la realidad y tendrían muy pocas probabilidades de éxito. Por ello es necesario que el auditor evalúe el control interno de la empresa cuyos estados financieros va a examinar.

El objeto de la evaluación del control interno es conocer como es dicho control, no solamente en los planes de la dirección sino en la ejecución real de las operaciones diarias.

La evaluación del control interno es la estimación del auditor, sobre el grado de efectividad, que ese control interno suministra.

De esa evaluación, el auditor podrá desprender la naturaleza de las pruebas que va a realizar, la extensión que debe dar a los procedimientos de auditoría empleados y la oportunidad en que los utilice para obtener resultados más favorables.

2. Deberá hacer una oportuna planeación del trabajo y ejercer una adecuada supervisión de los auxiliares de auditoría.

En la actualidad, el éxito de cualquier empresa está sujeto a la oportuna planeación y a la adecuada supervisión. Esta situación aplica igualmente al trabajo del auditor.

El auditor en base a la evaluación del control interno podrá enterarse de la forma en que opera su cliente y por lo tanto podrá planear el tipo de examen y determinar:

1. Qué trabajo será necesario desarrollar para satisfacerse de la información que le presentan.
2. Cómo enfocará sus pruebas de auditoría para obtener los resultados necesarios para estar satisfecho.
3. Cuándo efectuará sus pruebas para lograr un factor de sorpresa deseado o bien que le permitan cumplir con sus objetivos.
4. Dónde efectuar el trabajo para lograr una visión de conjunto.
5. Quién va a realizar el trabajo, es decir qué personal es el adecuado para desarrollar el trabajo de auditoría.

Dentro del trabajo de auditoría, existen decisiones y juicios menores que pueden ser tomados por personas con la debida preparación pero que no son necesariamente del propio auditor.

De ahí que el auditor pueda, y de hecho lo hace casi siempre, de valerse, para la ejecución de los actos de rutina y para los juicios menores, de la ayuda de distintos tipos de auxiliares o ayudantes, debidamente agrupados y jerarquizados de acuerdo con el tipo de trabajo que van a realizar y con su propia capacidad y preparación.

La delegación de funciones en los ayudantes no libera al auditor de la responsabilidad personal e indeclinable que tiene en todo trabajo. De ahí que resulta indispensable un procedimiento de supervisión que permita dirigir y orientar a los ayudantes en la ejecución del trabajo y cerciorarse de la efectividad con que lo realizan y de la autenticidad de los resultados que obtienen a través de él. Cerciorarse que los objetivos fijados por él, están siendo observados.

3. Deberá obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente.

Se ha señalado que el objetivo de los procedimientos de auditoría es suministrar al auditor, elementos de juicio y material suficiente para obtener una base razonable para su opinión profesional. Este material o los elementos de juicio se le llama evidencia comprobatoria, la cual debe llenar dos condiciones.

1. Ser suficiente: (cantidad)

Es aquella evidencia con la cual el auditor se considera satisfecho moralmente para cumplir con los alcances fijados de acuerdo al tipo de examen requerido por el cliente. La cantidad de la evidencia, variará dependiendo el área que se esté examinando.

2. Ser competente: (calidad)

Se refiere a la importancia de las pruebas, es decir la importancia relativa que permita minimizar el riesgo probable que se asume en el examen.

#### 2.4 NORMAS RELATIVAS A LA INFORMACION Y AL DICTAMEN.

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas, los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. Es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fé a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa.

Esa importancia que el informe tiene para el propio auditor, para su cliente y para los interesados, hizo necesario que se establecieran normas que regulen la calidad y requisitos mínimos y son los que se exponen a continuación.

1. El dictamen debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

El auditor, por supuesto, debe estar profundamente familiarizado con los principios de contabilidad generalmente aceptados para hacer frente a la responsabilidad que impone esta norma. La literatura relacionada con los principios de contabilidad es muy vasta y el significado de "generalmente aceptada" muy amplio, sin embargo, el dictamen estandar es terminante en esa afirmación, así que cualquier

desviación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, debe hacerse notar como una "excepción" a tal afirmación.

2. El dictamen debe identificar aquellas circunstancias en las que los principios de contabilidad no han sido observados en el período sujeto a revisión de manera consistente con el período anterior, añadiendo un párrafo explicativo en su dictamen.

Esta norma obliga al auditor a declarar específicamente en su dictamen si los principios de contabilidad generalmente aceptados no se han aplicado consistentemente de un ejercicio a otro.

El propósito de esta norma es proporcionar al lector la seguridad de que los cambios en principios de contabilidad no afectan en forma importante la comparación de estados financieros de un ejercicio a otro o de que, en caso de afectarla, serán revelados en el párrafo explicativo, que esta ubicado entre el párrafo del alcance y la opinión.

3. Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros, deben considerarse como razonablemente adecuados a menos que en el dictamen se indique lo contrario.

Lo más importante de esta tercera norma de información es la intensión en el sentido de que tanto los emisores de los estados financieros como los auditores acepten la responsabilidad de la revelación adecuada en los estados financieros sin que importen convencionalismos o precedentes. La identificación de asuntos que puedan interesar a los lectores de los estados financieros, la decisión de si deben revelarse y cómo, el convencimiento del cliente respecto a las conclusiones, etc., son problemas importantes que demandan la habilidad y buen juicio de los auditores.

4. El dictamen debe contener ya sea una expresión de opinión sobre los estados financieros, tomados en conjunto, o una aseveración de que una opinión no puede ser expresada. Cuando una opinión global no puede ser expresada, se debe establecer las razones para ello. En todos los casos en que el nombre del auditor está asociado con los estados financieros, el dictamen debe contener una explicación clara de la índole de la auditoría y del grado de responsabilidad del auditor.

El objetivo de la cuarta norma es evitar una interpretación equivocada del grado de responsabilidad del auditor cuando su nombre esté asociado con los estados financieros, ya que no siempre dictaminar

estados financieros es su campo de acción, no es la única actividad que éste realiza en el desempeño de sus labores profesionales. El campo de acción del Contador Público y Auditor es muy amplio, ya que por su experiencia, conocimientos y su juicio puede ser llamado a desempeñar servicios profesionales entre los que se pueden señalar: consultoría, revisiones especiales, auditorías especiales, asesorías de empresas, etc., para los cuales utilizará estados financieros, sin realizar una auditoría de ellos.

Por esta razón y por lealtad hacia el público mismo que depende de sus servicios y de su opinión y por defensa de su propia posición y su responsabilidad, es absolutamente indispensable que ningún contador público permita que su nombre quede asociado, expresa o implícitamente, a un grupo de estados financieros, sin que haya una explicación clara y expresa de la naturaleza de su relación con los estados financieros y, en su caso, el alcance del examen realizado.

De esta manera cuando el auditor sí ha realizado un examen tendiente a la expresión de una opinión profesional a través de un dictamen o informe, deberá expresar esto de manera clara. No es necesario y, por el contrario, sería muy inconveniente, que el auditor entre en una descripción detallada del trabajo verificado. Esa descripción sería tediosa, excesivamente técnica y generalmente incomprensible para el lector de los estados financieros. Además, es poco probable que se pudiera hacer una descripción que incluyera todos los detalles del trabajo realizado y que, por lo tanto, no hiciera ninguna exclusión.

Por esas razones es conveniente que el auditor se limite a expresar el hecho de que ha examinado los estados financieros, de que su examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y que empleó todos los procedimientos que él mismo consideró necesarios en el caso concreto de que se trata.

La referencia a los estados financieros "tomados en conjunto: en la cuarta norma relativa al dictamen, aplica tanto para un grupo completo de estados financieros como para un estado financiero individual (por ejemplo, para un balance general), para uno o más períodos presentados. El auditor puede expresar una opinión sin salvedad sobre uno de los estados financieros y expresar una opinión con salvedad, ad-



versa o abstenerse de opinar sobre otro, si las circunstancias lo ameritan.

## 2.5 GUIAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA (5).

Entre las normas y principios internacionales que regulan el ejercicio de la profesión de contaduría pública y auditoría, se encuentran las Guías Internacionales emitidas por la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants -IFAC -) que es una asociación de contadores fundada en Octubre de 1977 por 63 asociaciones representantes de 49 países.

La importancia de estas guías de auditoría depende del buen uso que el profesional haga de ellas, en el examen de los estados financieros de los clientes.

Estas guías están distribuidas en dos grandes grupos:

1. Las que se refieren a la ejecución del trabajo profesional de auditoría y comprenden; los objetivos y alcances; los principios que la rigen y el control de calidad del trabajo efectuado.
2. Las que se refieren a las cualidades y preparación que el auditor debe poseer antes de asumir el trabajo en forma profesional y que debe mantener durante el desarrollo de su actividad.

Dentro del primer grupo se cuenta con 17 guías las que en forma resumida dicen:

### GUIA No. 1

Dá una descripción general del objetivo y alcance de la auditoría de estados financieros; la responsabilidad de los estados financieros está a cargo de la administración de la empresa; la forma en que se determina y organiza la auditoría para cubrir los aspectos más importantes de los estados ya mencionados es responsabilidad del auditor. Así mismo, la evaluación de confiabilidad y suficiencia de la información obtenida y las limitaciones que pueden surgir respecto al alcance en la auditoría de estados financieros.

### GUIA No. 2

El propósito principal de ésta guía es orientar al

---

(5) Esperanza Roldán de Morales  
Trabajo sobre guías de auditoría 1989 - USAC

Auditor en la preparación de cartas compromiso de las auditorías de información financiera, indicando el contenido principal de las mismas y otros aspectos de menor relevancia pero que son muy importantes. También específica en cuanto a las auditorías recurrentes y las de entidades integrantes.

**GUIA No. 3**

Describe esta guía los principios básicos que rigen las responsabilidades profesionales del Auditor, principios de deben ser cumplidos en todos los casos en que se lleve a cabo una auditoría.

**GUIA No. 4**

Esta guía concluye al decir que la planeación en la realización de una auditoría es muy importante ya que por medio de ella, el Auditor puede identificar eventos que a su juicio pueden tener efecto significativo, por lo que la auditoría se realizará más eficiente y rápidamente.

**GUIA No. 5**

El Auditor principal, aunque delegue autoridad, es el que tiene la mayor responsabilidad, ya que tiene que dirigir, supervisar y revisar cuidadosamente el trabajo del otro Auditor o sus asistentes.

**GUIA No. 6**

El propósito de esta guía es el de proporcionar lineamientos en cuanto a los procedimientos que habrán de seguirse para cumplir con el estudio y evaluación del sistema de contabilidad y los controles internos relativos, con respecto a una auditoría.

**GUIA No. 7**

En esta guía se proporciona orientación en cuanto a:

- a) Los procedimientos que el auditor debe seguir para el trabajo delegado en los ayudantes; y,
- b) Las políticas y procedimientos que una firma debe adoptar a fin de asegurar, de un modo razonable, la calidad del trabajo de auditoría.

**GUIA No. 8**

Esta guía indica que para poder dar una opinión bien fundada de la situación financiera de un organismo social, se debe obtener evidencia suficiente y compe-

tente, así mismo, nos da los lineamientos para la búsqueda de la evidencia, dando parámetros generales que permitan obtenerla y cuantificarla.

**GUIA No. 9**

Al hacer un análisis de cada uno de los numerales anteriores, se puede concluir que la documentación que servirá de base para todos aquellos asuntos importantes, proporcionaran la evidencia clara que la auditoría practicada, llenó los requisitos de acuerdo a los principios establecidos.

**GUIA No. 10**

El propósito de esta guía es orientar al Auditor externo respecto a los procedimientos que debe considerar al evaluar el trabajo del auditor interno, con objeto de hacer uso del mismo.

**GUIA No. 11**

Esta guía trata de la responsabilidad que tiene el Auditor en la detección de distorsiones derivadas de algún fraude o error cuando realiza una auditoría de estados financieros.

**GUIA No. 12**

La revisión analítica a través de los procedimientos se convierte en un auxiliar del Auditor, ya que es por este medio que se logra la comprensión del negocio del cliente, la identificación de áreas de riesgo probable, la determinación del alcance de las pruebas de saldos y transacciones, además la identificación de áreas que requieren investigación adicional, etc.

**GUIA No. 13**

La guía No. 13 proporciona orientación a los Auditores sobre la forma y contenido del dictamen del Auditor emitido en relación a la auditoría independiente de los estados financieros de una entidad, tratando con esto de lograr una cierta uniformidad en la forma y contenido del dictamen del Auditor, porque ayuda a promover la comprensión del usuario.

**GUIA No. 14**

Esta guía tiene el propósito de orientar al Auditor en relación a la consideración que debe dar el Auditor, a la OTRA INFORMACION sobre la cual no tiene la obliga-

ción de opinar.

**GUIA No. 15**

Esta guía proporciona orientación adicional necesaria para cumplir con los principios básicos, cuando se practica auditoría en un ambiente de procesamiento electrónico de datos, es decir cuando un computador de cualquier tipo o tamaño está involucrado en el procesamiento de la información financiera.

**GUIA No. 16**

Orientada sobre las técnicas de auditoría con ayuda del computador -TAAC-, describe los dos tipos más comunes de estas técnicas: programas de computación de auditoría y datos de prueba para propósitos de auditoría.

**GUIA No. 17**

El Auditor debe requerir información suficiente y adecuada sobre las partes relacionadas y las transacciones, de lo contrario debe expresar una opinión con salvedad o abstención.

## CAPITULO III

### PLANEACION Y SUPERVISION DE LA AUDITORIA INDEPENDIENTE

#### 3.1 PLANEACION

##### 3.1.1 Definición

Planear la auditoría es decidir previamente cuáles son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cuál es la extensión que va a darse a esas pruebas, en qué oportunidad se van a aplicar y cuáles son los papeles de trabajo en que van a registrarse los resultados. Forma parte también de la planeación, el decidir qué personal y de qué calidad deberá asignarse. (6).

##### 3.1.2 Importancia de la planeación.

En primer lugar la importancia de la planeación radica en cumplir con la norma de auditoría relacionada con la ejecución del trabajo la cual nos indica que toda auditoría debe planearse y supervisarse adecuadamente.

En segundo lugar, en que una planificación adecuada es un requisito fundamental para la eficiente realización de una auditoría efectiva, ya que nos permitirá identificar los objetivos importantes de la auditoría y determinar los métodos para alcanzarlos, en forma eficiente y efectiva.

El plan de auditoría deberá estar basado en una perfecta comprensión de los negocios de la empresa, el medio ambiente en que opera, la naturaleza de sus transacciones, los métodos contables utilizados para registrar las mismas y el control interno de tales sistemas.

El plan de auditoría deberá estar documentado como parte de los papeles de trabajo, generalmente mediante la preparación de un memorando de planificación o su equivalente. Los planes deberán ser actualizados, cuando corresponda, durante el curso de la auditoría.

---

(6) Programas de Auditoría.

### 3.1.3 Entrevistas previas con el cliente.

Cuando va a practicarse una auditoría por primera vez, debe ponerse cuidado especial en los acuerdos preliminares con el cliente; además de tener un cambio de impresiones, el auditor debe determinar si el cliente y él están de acuerdo en diferentes asuntos y debe estar consciente de los convenios en relación con la auditoría los cuales generalmente se confirman por escrito.

Es responsabilidad del socio y del gerente/supervisor revisar las operaciones y sistema de contabilidad del cliente, determinar la naturaleza y alcance de las pruebas de auditoría y evaluar los requerimientos del informe. El alcance de estas investigaciones preliminares depende del tamaño del cliente pero generalmente es breve y no debe llevar más de dos días de trabajo.

Algunos de los pasos que se siguen en las investigaciones preliminares de las operaciones del cliente, por parte del socio y del gerente o supervisor del trabajo, deber ser las siguientes:

1. **Organización de la empresa:**  
Que comprende un estudio acerca de la estructura general de la empresa, su departamentalización, sus objetivos, etc.
2. **Actividades de la empresa:**  
El auditor debe conocer la actividad del cliente, qué tipos de productos fabrica o vende, breve estudio del mercado en que se desenvuelve, fuentes de abastecimiento de materias primas, etc.
3. **Visita a las instalaciones del cliente:**  
Es muy importante que antes de iniciar la planificación del trabajo de auditoría, el auditor conozca las oficinas e instalaciones o centros de producción del cliente. Un recorrido por la fábrica dará la oportunidad de apreciar el funcionamiento de los distintos departamentos productivos y de administración, lo cual le permitirá evaluar en mejor forma los procedimientos que se siguen en el sistema de Control Interno de la empresa.
4. **Personal del cliente:**  
Es necesario que el auditor se relacione con el personal administrativo y del departamento de contabilidad, pues será con quien deberá de trabajar la mayor parte del tiempo.

5. **Control interno:**

Con el objeto de descubrir -en parte en esta primera etapa de negociaciones preliminares- la existencia y efectividad del sistema de control interno, el auditor deberá hacer numerosas preguntas al personal ejecutivo. Generalmente se utilizan cuestionarios especiales para este tipo de evaluación.

En estas primeras entrevistas se deberá fijar las condiciones del trabajo tomando en consideración (7):

1. Responsabilidades con respecto a los informes.
2. Objetivos del servicio al cliente.
3. Convenciones contables y de auditoría, leyes y reglamentaciones.
4. Instrucciones recibidas de otros auditores.
5. Colaboración del cliente.

**Responsabilidad con respecto a los informes:**

Se debe tener siempre presente que cuando el cliente es una sociedad por acciones, la principal responsabilidad con respecto a los informes será mayor con los accionistas que con la administración de la empresa. El hecho de que se trabaje en estrecha colaboración con la administración de la empresa y que generalmente, se tenga muy poco contacto con los accionistas, no hace eludir esta responsabilidad.

**Objetivos del servicio al cliente:**

Si bien el principal objetivo del examen de los estados financieros es expresar una opinión sobre los mismos, el trabajo también puede dar lugar a consejos útiles. Normalmente, éstos tendrán la forma de recomendaciones para corregir deficiencias en los sistemas contables del cliente, sugerencias con respecto a la eficiente administración del negocio y ayuda en la interpretación y cumplimiento de nuevas normas contables. Podrán también ser identificadas algunas áreas donde los departamentos especializados, tales como el impositivo y el de consultoría general, puedan resultar de ayuda para el cliente.

Cada uno de los integrantes del equipo de auditoría debe enfocar su trabajo con miras a identificar oportunidades para un servicio constructivo al cliente.

El trabajo de auditoría debe ser encarado con atención, de modo que las situaciones que podrían dar lugar a

---

(7) La auditoría de Price Waterhouse. Pag. 24 a 29.

irregularidades importantes, sean identificadas y sometidas a investigación.

**Convenciones contables y de auditoría, leyes y reglamentos:**

El plan de auditoría deberá tomar en cuenta la necesidad de establecer si los estados financieros fueron preparados utilizando principios contables apropiados, de conformidad con los pronunciamientos profesionales y las reglamentaciones en vigor. Se deben revisar las principales políticas contables del cliente, con el propósito de confirmar si son adecuadas.

**Instrucciones recibidas de otros auditores:**

Toda vez que se realice un trabajo solicitado por otro auditor, se tiene la responsabilidad de establecer que el mismo está siendo ejecutado de conformidad con las normas de la profesión y las establecidas por la firma. Se debe utilizar el criterio profesional en la ejecución de tales instrucciones.

**Colaboración del cliente:**

Al discutir con los funcionarios del cliente las condiciones del trabajo, se debe considerar también la forma en que ellos pueden contribuir a la eficiencia de la auditoría. La colaboración del cliente será a menudo más fácil de obtener si no se ahorran esfuerzos para coordinar los planes con su propio sistema de información. Se debe también programar el grueso del trabajo en los periodos en que el personal del cliente está disponible para ayudar.

Los clientes están generalmente dispuestos a ayudar en el trabajo a fin de reducir los honorarios de auditoría.

Otro procedimiento importante para la planificación es el determinar los componentes principales de los estados financieros aplicando el enfoque "de arriba hacia abajo" y tomando en consideración:

1. La importancia de los lugares de operación del cliente.
2. La importancia de sistemas contables separados y la acumulación de transacciones.
3. Transacciones y hechos individualmente importantes.

Se debe procurar concentrar el trabajo de auditoría en los asuntos que son importantes para los estados financieros bajo examen. Por consiguiente, al dividir el problema en sectores manejables, se deben identificar



los componentes de los estados financieros que son de importancia para la expresión de la opinión. Luego, al decidir sobre la distribución del trabajo de auditoría, se debe considerar el riesgo que esos componentes no hayan sido presentados razonablemente.

El concepto de significatividad subyace en todo el proceso de información financiera y de auditoría.

Al planificar una auditoría, la significatividad es una consideración clave en la evaluación del riesgo de auditoría y en la determinación del alcance de la misma. Durante la ejecución de la auditoría, la significatividad forma parte de los juicios sobre la suficiencia de los controles, lo completo de los componentes de los estados contables y su autenticidad y sobre posibles ajustes. Al opinar, la significatividad está implícita en los juicios sobre una presentación razonable y uniforme.

Un ejemplo de la significatividad de los componentes se puede observar en la provisión para cuentas dudosas, que no será por sí sola de importancia para el auditor en el contexto del total de cuentas por cobrar, pero puede ser significativa en el contexto del resultado final del ejercicio.

#### **Importancia de los lugares de operación del cliente:**

Muchos de los clientes operan en más de un lugar y se debe medir cuáles son los lugares importantes, cuáles tienen importancia limitada y cuáles carecen de toda importancia. Esto será en gran parte decidido considerando si los lugares están sujetos a un control contable centralizado o si son controlados localmente.

Puede ser necesario realizar ciertos trabajos de auditoría en todos los lugares importantes, pero esto no significa que se deba efectuar una auditoría completa en cada uno de los lugares. Por ejemplo, el plan de auditoría puede establecer que las únicas áreas donde se realizarán pruebas detalladas en un lugar determinado serán cuentas por cobrar e inventarios. Los demás ítems en ese lugar podrán ser puestos a prueba mediante técnicas de examen analítico, o no se hará comprobación alguna.

Los componentes importantes identificados deberán ser usados como el punto central para:

1. Determinar los objetivos de la auditoría.
2. Considerar el riesgo de auditoría.
3. Planificar el enfoque de la auditoría.
4. Decidir el alcance de la auditoría.

Generalmente se acostumbra, a efecto de evitar futuras dificultades de interpretación, que una vez que el auditor y el cliente se han puesto de acuerdo sobre las bases del trabajo a realizar, éstas sean confirmadas por escrito. La forma habitual de hacerlo es que el auditor envíe al cliente una carta en la que se resume el resultado de las entrevistas tenidas y que el cliente, en caso de conformidad con el resumen hecho, responda manifestando estar de acuerdo con dichas condiciones.

#### **3.1.4 Fijación de objetivos de la auditoría:**

Un aspecto importante del proceso de planificación de la auditoría es una clara definición de los objetivos de la misma que se relacionan directamente con los componentes importantes de los estados financieros bajo examen. Es importante tener en cuenta, sin embargo, que se exprese una opinión sobre los estados financieros en su conjunto. La opinión no es sobre las transacciones individuales, los sistemas contables utilizados para registrarlos o los procedimientos de control interno aplicables a los mismos.

En el nivel más fundamental, el objetivo global de auditoría es obtener una satisfacción adecuada de que, en todos los aspectos importantes, los estados financieros son:

1. **Completos:**  
Que no existen transacciones, activos o pasivos importantes del cliente, además de los registrados.
2. **Fehacientes:**  
Que el cliente es el dueño o está legalmente en posesión de los activos expuestos, y los mismos existen realmente; el cliente ha contraído los pasivos expuestos y los importes representan transacciones del cliente que tuvieron lugar.
3. **Presentados en forma razonable y uniforme:**  
Los activos, pasivos y transacciones acumuladas del cliente están clasificados, descritos, expuestos, valuados y medidos en forma razonable y uniforme.

Los mismos requisitos pueden aplicarse a cada uno de los componentes importantes.

A fin de alcanzar estos objetivos, se hace necesario relacionar los requisitos señalados (estados financieros completos, fehacientes y presentados en forma razonable y uniforme) con los componentes

importantes e identificar objetivos específicos más detallados para cada componente importante. Por ejemplo: al determinar los objetivos específicos de auditoría para el valor original de edificios, planta y equipos, podremos incluir como objetivos que los edificios, planta y equipos expuestos, representen bienes de propiedad del cliente, que estén demostrados a su costo y que, no mediando declaraciones en contrario, los mismos sean utilizados en el negocio y no estén sujetos a convenios de garantía u otras obligaciones hacia terceros.

El satisfacerse de que los objetivos específicos aplicables a cada componente fueron alcanzados sirve de base para la conclusión sobre los estados financieros en su conjunto.

Con todos estos elementos el Gerente o supervisor comienza a planificar la auditoría exbozando su alcance, preparando un presupuesto de tiempo, determinando los requerimientos administrativos y el personal profesional necesario.

Después se reúne con el auditor encargado de la auditoría para discutir los planes detallados de la misma. Entre los detalles específicos están: las fechas para el trabajo interino y final en el campo, las fechas para la observación de inventarios y la localización de éstos. El Gerente/supervisor y el encargado de la auditoría deciden también cuáles de las funciones de la auditoría serán realizadas durante la fase del trabajo intermedio y la fase final.

La preparación del presupuesto de tiempo es una de las fases que reviste mayor importancia debido a que a través de la estimación, que el auditor haga del tiempo a utilizar en la realización del trabajo de auditoría, se determinará el monto de los honorarios que habrá de cobrarse al cliente.

Generalmente, la preparación del presupuesto de tiempo se efectúa siguiendo el orden de las cuentas del balance general y considerando diversos factores en los que entra en juego la experiencia, preparación y el buen juicio del auditor. A continuación se exponen algunos de los factores a considerarse:

- a. Tipo y tamaño del negocio del cliente, es decir, el volumen de sus operaciones.
- b. Cuando se trate de una primera auditoría, general-

mente se asigna más tiempo para la preparación del archivo permanente.

- c. Por regla general, la preparación del reporte de auditoría y la elaboración de la carta a la gerencia, absorben bastante tiempo, lo cual debe ser tomado en cuenta.
- d. Siguiendo el orden que tienen las cuentas en el balance general, se procede a estimar el número de horas que se necesitará en el examen de las mismas.
- e. Tomando en cuenta el resultado de las investigaciones preliminares, se debe poner énfasis en los rubros que se detectaron como áreas críticas, para asignarles mayor tiempo.

En una auditoría recurrente, el problema del presupuesto de tiempo necesario para la realización del trabajo se reduce por los siguientes factores:

- a. El auditor tiene la experiencia del tiempo utilizado en la auditoría anterior.
- b. Ya se tiene el conocimiento de las áreas conflictivas o crítica del cliente.
- c. Se dispone de notas sobre la posibilidad de reducir el tiempo y ajustar los programas de auditoría.

Los beneficios que se logran con la planificación del trabajo de auditoría, muchas veces son más importantes que el mero cumplimiento con una norma de auditoría. Algunas de las ventajas que ofrece una adecuada planificación se mencionan a continuación:

- a. Permite realizar una auditoría con efectividad y prontitud.
- b. Ayuda a identificar el tipo de trabajo de auditoría a realizar.
- c. Permite una eficiente programación del trabajo a efectuar por el personal de auditoría.

La planificación comprende dos fases principales que se explican a continuación:

- a. Planificación al inicio de la auditoría:  
Que comprende el esquema general del enfoque que se dará a la auditoría y la estrategia global del trabajo. Esta fase comprende además, la elaboración de un presupuesto de tiempo, la identificación de áreas críticas, el tipo de informe y la asignación del personal, entre otros pasos.
- b. La planificación en el transcurso del trabajo:  
Esta tiene lugar durante la revisión interina y debe continuar hasta la finalización de la revisión.

etapa en la cual deberá procederse a la comprobación de la auditoría. Durante esta fase se deberá desarrollar el trabajo de campo en cada ciclo de transacciones lo cual incluye la evaluación del control interno, el presupuesto final de tiempo y la elaboración de programas de auditoría "a la medida".

### 3.1.5 Programas de trabajo:

El resultado de la planeación de la auditoría se condensa habitualmente en un programa de trabajo el que incluye:

1. El programa de trabajo en sentido estricto.
2. El proyecto de papeles de trabajo.
3. El programa.

El programa de trabajo es un enunciado, logicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. En ocasiones se agregan a esto algunas explicaciones o detalles de información complementaria, tendientes a ilustrar a la persona que va a aplicar los procedimientos de auditoría, sobre características o peculiaridades que debe conocer.

Existen muchas formas y modalidades de los programas de trabajo. Se les puede clasificar en:

1. **Programas generales:**  
Los que se limitan a un enunciado genérico de las técnicas a aplicarse, con mención de los objetivos particulares que se persiguen en cada caso, y son, generalmente, destinados al uso de los jefes de auditoría (seniors).
2. **Programas detallados:**  
Son aquellos en los cuales se describe, con mayor o menor minuciosidad, la forma práctica de aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría, y se destina, generalmente, al uso de los ayudantes (juniors).
3. **Programas estándar:**  
Aquellos en que se enuncian los procedimientos a seguir en casos o situaciones que se consideran aplicables a un número considerable de empresas o a todas las que forman la clientela del despacho.
4. **Programas específicos:**

Los que se preparan y formulan concretamente para cada situación particular.

La selección entre el uso de programas estandar y específicos, o las combinaciones de uno y otro que se puedan utilizar en la práctica, son también, en su mayor parte, resultado de las características peculiares del despacho, de sus condiciones de organización y supervisión y de las políticas establecidas en el manejo de sus trabajos.

En el desarrollo del capítulo VIII se utilizará un programa standard.

### 3.2 SUPERVISION DE LA AUDITORIA.

El hecho de que el auditor se obliga para con sus clientes a desempeñar un servicio personal, de carácter profesional motiva que la supervisión y revisión del trabajo de auditoría cobren singular importancia. La responsabilidad de garantizar que el servicio de auditoría se preste sea efectivamente profesional y que se ejecute de acuerdo con las normas establecidas tanto por la firma de auditores como por la profesión, recae principalmente en el socio encargado, por lo que delega ciertas tareas a otros miembros de su equipo, para que a través de una inteligente labor de supervisión y revisión, imprima al servicio de auditoría su indiscutible carácter de personal y profesional.

La política de la mayoría de las firmas de auditores que prestan sus servicios en el medio guatemalteco, es que todos los trabajos de auditoría sean supervisados y revisados en las oficinas del cliente, lo cual al mismo tiempo de proporcionar mayor efectividad, permite mantener contactos personales con la gerencia del cliente.

#### 3.2.1 Alcance y extensión de la supervisión.

La supervisión debe llevarse a cabo tanto cuando el trabajo en las oficinas del cliente ha concluido como durante el desarrollo del mismo, y lógicamente, debe empezar tan pronto como el trabajo haya sido contratado.

El personal de auditoría que integra el equipo que se encargará de realizar una auditoría necesita de cierta guía e instrucción específica acerca de lo que deben hacer, cuándo lo van a hacer y cómo lo van a hacer. Es

necesario que sepan que su trabajo es satisfactorio y cómo hacer para mejorarlo.

Para que cada miembro del grupo de auditoría obtenga experiencia de su trabajo, debe estar debidamente informado en cada etapa del mismo, acerca de lo que se espera de él, por lo que debe ser supervisado a medida que desarrolle el trabajo.

### 3.2.2 Oportunidad de la supervisión.

Es deseable que el auditor encargado permanezca en las oficinas del cliente, mientras los asistentes están trabajando, sin embargo, sucede frecuentemente que el auditor está encargado de varios trabajos a la vez. En estos casos, deberá visitar las oficinas del cliente lo más frecuentemente posible para asegurarse que los asistentes están realizando adecuadamente el trabajo asignado y para resolver cualquier problema o contestar cualquier pregunta que puedan tener.

La supervisión sobre la marcha del trabajo, debe estar dirigida a los objetivos siguientes:

- a. Estar seguro de que los asistentes saben lo que están haciendo y que se observan las políticas de la firma en lo que respecta a los procedimientos de auditoría y la preparación de papeles de trabajo.
- b. Mantener a los asistentes ocupados todo el tiempo.
- c. Hacer comprender a los asistentes sobre la necesidad de mantener el trabajo dentro del presupuesto de tiempo.
- d. Coordinar todas las fases del trabajo de manera que la auditoría progrese de acuerdo con lo planeado.

### 3.2.3 Responsabilidad de la supervisión.

La intensidad con la cual el supervisor lleva a cabo su función de supervisar, depende de las condiciones del trabajo y de su criterio. De cualquier forma su examen deberá incluir los estados financieros, memorandos sobre los aspectos importantes que surgieron durante la revisión y cualquier área de particular riesgo de auditoría.

El supervisor deberá examinar el trabajo de todo su equipo, de modo que pueda tener un conocimiento cabal de todos los aspectos de la auditoría, y esté en condiciones de asumir responsabilidad total por el examen.

### 3.2.4 Beneficios de una adecuada supervisión.

A continuación se enumerarán algunos de los beneficios que proporciona una adecuada supervisión del trabajo de auditoría:

1. La reputación del auditor dependerá de la calidad del trabajo que realiza. Por consiguiente, la finalización correcta de cada una de las auditorías, depende de la eficacia en la dirección, supervisión y revisión del trabajo que realice.
2. La supervisión minimiza errores y detecta mayores problemas. Al hablar de minimizar errores, se refiere a errores que puedan cometer los ayudantes que al ser revisado el trabajo se detecten y por la guía que el supervisor dará en el momento apropiado.
3. Al haber dos criterios en la elaboración de las cédulas de trabajo (criterio del que hace los papeles de trabajo y criterio del supervisor) hace que el trabajo sea más eficiente.
4. Ahorra tiempo al personal calificado, ya que el trabajo pesado o sea el de preparar todas las cédulas, es responsabilidad del ayudante.
5. Ahorra costos, ya que ese trabajo pesado lo hace el ayudante que es el que tiene menor remuneración.
6. Maximiza el uso de la experiencia del personal de alta jerarquía, para asuntos más delicados.
7. Ayuda al equipo de trabajo a promover su progreso.
8. El trabajo de auditoría será más eficiente y por lo tanto los resultados serán más satisfactorios.



## CAPITULO IV

### CONTROL INTERNO

#### 4.1 CONCEPTO.

Existen muchas definiciones acerca de lo que es el control interno, pero el Instituto Americano de Contadores Públicos y Auditores en su boletín "Control Interno" lo define así: "El control interno comprende el plan de organización, todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión a las políticas ordenadas por la Gerencia".

En general, un sistema de control está compuesto por todas las medidas de comunicación y coordinación que facilitan que una empresa, no importando su complejidad, pueda administrar en forma eficiente y segura a sus departamentos y unidades administrativas y operativas.

#### 4.2 OBJETIVOS GENERALES.

Los objetivos que se persiguen con la implantación de un sistema de control interno, se pueden resumir de la siguiente manera:

1. **Protección de sus activos:**

La finalidad del control interno es mantener una adecuada pero no segura protección de los activos de la compañía contra pérdidas por utilización o disposición no autorizadas y la confianza de que se han utilizado registros contables adecuados para la preparación de sus estados financieros.

2. **Obtención de información financiera, razonable y oportuna.**

La información financiera constante, razonable y oportuna es básica para el desarrollo del negocio, pues en ella descansa todas las decisiones que deban tomarse y los programas que han de normar las actividades futuras. Sin un control interno apropiado no siempre es posible contar con esa información adecuada y oportuna y muchas veces la misma ausencia de control interno impide asegurar su veracidad.

Aunque un buen sistema de control interno no se limita únicamente al departamento de contabilidad, la confianza depositada en las cifras obtenidas del registro sistemático de los datos financieros por parte de contabilidad, descansa en gran parte en la existencia de un buen sistema de control interno.

**3. Eficiencia operativa:**

Este objetivo se logra cuando todas las operaciones de una empresa se desarrollan con eficiencia; para ésto se formulan principios. se adecúan métodos al desarrollo operacional de la empresa. se busca una eficiente distribución de labores entre el personal y se trata de obtener un beneficio mayor, que el costo de su implantación.

**4.3 PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO.**

Para efectos de este punto, se considera los que enumera Arthur W. Holmes, al referirse al control interno financiero:

**1. Una persona no debe tener a su cargo una operación completa.**

Este principio se considera por las siguientes razones:

- Que la empresa depende del individuo que conoce el procedimiento desde su inicio hasta el fin.
- Provoca que no se pueda prescindir de él.
- Provoca que no se puedan aplicar cambios en procedimiento para mejorarlo.
- Si no está la persona encargada, no se realiza la operación y puede provocar problemas mayores como sería la paralización de labores dependiendo cuál sea la operación.
- Quizá la más importante, es que se dificulta la verificación y por lo tanto tiene también la oportunidad de realizar operaciones dolosas o fraudulentas.

**2. La responsabilidad para el desempeño de cada obligación debe ser fija en cada persona.**

Este principio consiste en que cada persona de acuerdo a sus atribuciones, conozca la responsabilidad de lo que procesa; que esté consciente del origen de la operación, especialmente de las consecuencias de lo que él hace y cuál o cuáles serán los pasos a seguir, en otras unidades.

**3. Deben usarse pruebas de exactitud.**

Implica que dentro del mismo procedimiento hayan funciones que al ejecutarse demuestren la veracidad o falsedad de lo que se informa. En otras palabras, que, sin que signifique que el trabajo se repita, se puede auto-verificar el procedimiento. Ocasionalmente se cometen errores (intencionales o casuales), y estos se localizan en un sistema de control interno, donde se implantan estas pruebas de exactitud.

4. **Deben rotarse los empleados en cuanto a los puestos.**  
Se pretende que no siempre una operación la haga la misma persona, lo que dá como resultado las siguientes ventajas:
  - No hay dependencia de determinados empleados.
  - No se dan muchas oportunidades de llevar a cabo operaciones fraudulentas.
  - Hay más colaboración de todos los empleados, pues varios empleados conocen una misma actividad.
  - Los empleados no tienden a sentir tedioso su trabajo, al tener oportunidad de cambiar su rutina.
5. **Los empleados deben tener una fianza.**  
Es aplicable especialmente a aquellas personas que dentro de la empresa manejan valores; y persigue que la empresa tenga un respaldo por su mala utilización.
6. **Las instrucciones deben darse por escrito.**  
Este principio pretende que no haya ninguna instrucción que se ignore por el personal que debe atenderlas y que de hecho se sienta responsabilidad ante lo que ha quedado claramente establecido por escrito.
7. **Utilizar dispositivos de prueba al mecanizar la contabilidad.**  
Este principio tiene su razón ante el hecho de que la administración mantiene vigilancia en las operaciones (auditoría interna y externa), así como el Gobierno fiscaliza y el sistema debe permitir el acceso a sus representantes para verificar la información.

#### 4.4 ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO.

Para efectos de una auditoría de estados financieros, la estructura del control interno de una entidad, consiste en los siguientes elementos:

##### 1. Ambiente de control:

El ambiente de control representa el efecto colectivo de varios factores en establecer, realizar o reducir la efectividad de procedimientos y políticas específicos, tales como:

- La filosofía y estilo de operación de la gerencia.
- Estructura organizativa de la entidad.
- Funcionamiento del consejo de administración y sus comités, en particular la auditoría interna.
- Métodos de control administrativo.
- Políticas y prácticas del personal.
- Diferentes influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de una entidad, tales como los exámenes de organismos regulatorios.

El ambiente de control, comprende los controles generales y no está asociado directamente con el saldo de una cuenta, tampoco tiene un efecto directo sobre la exactitud de los registros contables y estados financieros pero sí puede tener una incidencia importante en el diseño y ejecución de los controles internos específicos.

Los controles internos específicos, si tienen un efecto directo sobre la exactitud de los registros y saldos de las cuentas de los estados financieros.

Generalmente se definen tres tipos de controles generales:

- La estructura general de la organización.
- La administración de la función contable.
- La protección de los activos físicos. (8)

##### 2. Sistema Contable:

El sistema contable consiste en los métodos y requisitos establecidos para identificar, reunir,

-----  
(8) El Control Interno. Publicación de Price Waterhouse.

analizar, clasificar, registrar e informar las transacciones de una entidad, así como mantener la contabilización del activo y pasivo que les son relativos. Un sistema contable efectivo, debe tomar en consideración el establecimiento de métodos y registros que:

- Identifican y registran todas las transacciones válidas.
- Describen oportunamente todas las transacciones con suficiente detalle para permitir la adecuada clasificación de las mismas, para incluirse en la información financiera.
- Cuantifican el valor de las operaciones, de tal forma que se registre el valor monetario adecuado en los estados financieros.
- Determinan el período en que las transacciones ocurren, permitiendo registrarlas en el período contable correspondiente.
- Presentan debidamente las transacciones y revelaciones correspondientes en los estados financieros.

Existe la posibilidad que en la organización hubieran establecido controles adecuados sobre el procesamiento de operaciones, pero que no funcionan correctamente por error humano.

Este potencial de error debe ser reducido a través de controles suplementarios como:

- Cotejo de presupuestos con cifras reales para determinar e investigar en forma oportuna las variaciones importantes.
- Comparar los informes no financieros preparados por los departamentos operativos con datos incluidos en los informes financieros.
- Asignación apropiada del número de personas con la capacidad requerida para procesar eficazmente los datos de contabilidad.
- Definir las políticas y procedimientos contables en manuales actualizados que incluyan: código de cuentas, descripciones del contenido, política de retención de registros, etc.

### 3. Procedimientos de control:

Los procedimientos de control son aquellos procedimientos y políticas adicionales al ambiente de con-

trol y del sistema contable, establecidos por la gerencia para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. (9)

Los procedimientos de control incluyen diferentes objetivos, y se aplican a distintos niveles organizativos y de procesamiento de datos. Así mismo, podrán integrarse a componentes específicos del ambiente de control y del sistema contable. Estos procedimientos se refieren básicamente a:

- Debida autorización de transacciones y actividades.
- Segregación de funciones para disminuir las oportunidades al personal de la empresa, de estar en posibilidad tanto de perpetrar, como ocultar errores o irregularidades en el curso normal de sus funciones, asignando a diferentes personas la responsabilidad de autorizar las transacciones, registrarlas y custodiar los activos.
- Diseño y uso de documentos y registros apropiados para ayudar a asegurar el registro adecuado de transacciones y hechos.
- Dispositivos de seguridad adecuados sobre el acceso y uso de activos y registros, tales como instalaciones aseguradas y autorización para acceso a los programas de cómputo y los archivos de datos.
- Arqueos independiente de desempeño y evaluación debida de cifras registradas, tales como arqueos administrativos, conciliaciones, comparación entre activos registrados y contabilidad, etc.

En resumen, la comprensión debe incluir: el conocimiento de las políticas relevantes, procedimientos y registros, y la forma en que se opera para estar en capacidad de:

- Identificar tipos de posibles omisiones potenciales.
- Considerar factores que puedan afectar el riesgo de auditoría.
- Diseñar las pruebas sustantivas.

-----  
(9) Norma 14 del IGCPA. Pag.45

En lo que se refiere a la pequeña empresa, el ambiente de control, que es "el conjunto de condiciones en el cual operan los sistemas de control", al evaluar su efectividad va a variar ya que el propietario/gerente participa en todas las áreas de operaciones y administración del negocio, generalmente a un nivel detallado. Dicha participación puede constituir un sólido elemento del ambiente de control, y probablemente compense la falta de participación o interés por parte del directorio y la gerencia superior de las grandes empresas en mantener controles efectivos.

Aunque ésta participación del propietario/gerente puede ser un factor positivo de control, se debe considerar que a menudo son escasos los límites a las actividades de un propietario/gerente, lo cual permite que muchas decisiones y funciones realizadas por personal de menor categoría, incluyendo la contabilización de transacciones, puedan ser dejadas sin efecto. Esta posibilidad determina que la evaluación del riesgo profesional sea sumamente importante. A menos que se este satisfecho con respecto a la integridad del propietario/gerente, será necesario considerar cuidadosamente si se debe realizar o no la auditoría. Además, la participación del propietario/gerente no es siempre un sinónimo de que existe un ambiente de control efectivo, ya que aquél puede no estar interesado en ejercer un control, o quizás no posea el conocimiento o experiencia suficiente sobre riesgos y controles.

Respecto a los sistemas contables:

La naturaleza de la pequeña empresa tiene un impacto significativo sobre los sistemas contables que, por lo general son:

1. **Sencillos:**  
Un reducido número de registros contables, resúmenes de transacciones y tipos de transacciones.
2. **Simplificados:**  
El mínimo posible de etapas y secuencias en la función de registración.
3. **Informales:**  
Con escasa documentación, confiando en cambio en el conocimiento acumulado de las personas involucradas.
4. **Centralizados:**  
Sólo involucran a un número reducido de personas y, por lo general, incluyen a la gerencia para ciertas funciones clave (por ejemplo, firma de cheques).
5. **De baja prioridad:**  
No se les considera un elemento tan importante en la empresa como lo son las funciones operativas y de ventas.

## 6. De cambios rápidos:

En respuesta al cambio de dirección de la empresa y al crecimiento en la dimensión y complejidad de ésta.

Aún cuando, por lo general, los sistemas contables de una pequeña empresa son usualmente capaces de desempeñar su función primordial, a menudo las características de los mismos determinan que existan ineficiencias y se cometan errores con cierta frecuencia.

En lo que se refiere a los controles generales que abarcan entre otros la segregación de funciones incompatibles, en la pequeña empresa no proporcionan satisfacción directa.

En las pequeñas empresas, los controles generales suelen ser débiles. Con frecuencia los recursos humanos limitados de este tipo de empresa, hacen que sea extremadamente difícil, o casi imposible segregar las funciones incompatibles.

Los controles generales débiles afectan la efectividad de los controles directos individuales, aún si éstos en sí mismos, aparentan ser efectivos. Por ejemplo, aún cuando se preparen conciliaciones bancarias, es posible que el individuo que las prepare también tenga a cargo funciones de cobranzas, y desembolsos de caja.

### 4.5 METODO DE EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

Evaluar un sistema de Control Interno, es hacer una operación objetiva del mismo. Esta evaluación se hace a través de la interpretación de los resultados de algunas pruebas efectuadas, las cuales tienen por finalidad establecer si se están realizando correctamente y aplicando los métodos, políticas y procedimientos establecidos por la dirección de la empresa para salvaguardar sus activos y para hacer eficientes sus operaciones.

La evaluación que se haga del Control Interno, es de primordial importancia pues por su medio se conocerá si las políticas implantadas se están cumpliendo a cabalidad y si en general se están desarrollando correctamente.

Dependiendo la evaluación que se tenga, así será el alcance y el tipo de pruebas sustantivas que se practiquen en el examen de los estados financieros. La evaluación del Control Interno puede efectuarse por



los siguientes métodos:

**1. Método descriptivo:**

También llamado narrativo, consiste en hacer una descripción narrativa de las características del control de actividades y operaciones que se realizan y relacionan a departamentos, personas, operaciones, registros contables y la información financiera.

El método es detallado y analítico, siendo ideal para aplicarlo a pequeñas empresas que cuentan con un bajo volumen de operaciones. También es aconsejable en empresas que cuentan con un control interno deficiente que haga necesario realizar una descripción detallada de las operaciones que se realizan.

**2. Método de cuestionario:**

En este método se utilizan una serie de preguntas preparadas técnicamente y separadas por áreas de operaciones. Estas preguntas deben ser redactadas en una forma clara y sencilla para que sean fácilmente comprensibles por las personas a las que se les solicitará las respuestas.

Es indispensable que las respuestas que se obtengan sean claras y que no den motivo a falsas interpretaciones.

**3. Método de gráficas de flujo o flujogramas:**

Consiste en representar por medio de gráfica de flujo, las operaciones del área que se está evaluando; esta representación da una facilidad de verificación visual de los movimientos que se desarrollan en una operación y permite captar más fácilmente su desarrollo, simplificando de esta manera, la evaluación del Control Interno.

Es de recomendarse que el examen del control interno y las conclusiones relativas se hagan constar en papeles de trabajo.

Independientemente de las ventajas que esta recomendación implica, como ayudar a la supervisión del trabajo de los ayudantes y sentar las bases para facilitar auditorías siguientes, el consignar por escrito la evaluación del control interno es indis-

pensable:

1. Como evidencia de que el auditor cumplió con la norma de auditoría que lo obliga a examinarlo.
2. Como explicación del por qué dió diferentes extensiones a sus pruebas de auditoría, escogió determinados procedimientos y la oportunidad en que fueron aplicados.
3. Como información sobre la cual basar el plan de auditoría.

En la práctica de auditoría Capítulo VIII, se utilizará el Método de Cuestionario.

#### 4.6 INFLUENCIA DEL CONTROL INTERNO EN LA NATURALEZA, EXTENSION Y OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA Y EL DICTAMEN.

##### 4.6.1 Influencia de la evaluación del control interno sobre los procedimientos de auditoría:

Una vez documentados los sistemas de control interno del cliente, se deben evaluar para identificar sus puntos fuertes y débiles.

Los puntos fuertes, reducirán la percepción del riesgo de auditoría, convirtiéndose en controles clave que se pueden probar y en los cuales se puede confiar.

Las deficiencias significativas aumentarán la percepción de riesgos, y causarán un efecto sobre el alcance de las pruebas de auditoría y posiblemente lleven a efectuar recomendaciones a la gerencia.

Para minimizar el riesgo de auditoría por un control deficiente, deberá ser examinado con mayor detenimiento, aplicando pruebas supletorias hasta que el auditor quede satisfecho. En otras palabras, ya no se harán más pruebas de cumplimiento ya que se conoce la deficiencia, sino que se aplicarán pruebas sustantivas en número mayor que las que se había planeado, por ejemplo: se puede aumentar la revisión analítica y el examen de la documentación que respalda los gastos mostrados en la cuenta pérdidas y ganancias u observar recuentos físicos a fin de año.

#### 4.6.2 Influencia de la evaluación del control interno en el dictámen:

Debe tenerse presente que el objetivo fundamental para el contador público que examina el control interno, es lograr una idea fundamentada de la confianza que puede asignar a los registros contables y, consecuentemente, a las cifras de los estados financieros que se apoyan en aquellos. Cuando el resultado del examen del Control Interno en vigor le impida confiar en la propiedad de los métodos y registros sobre los que se apoyan los estados financieros, el auditor debe suplir esta falta con los procedimientos de auditoría detallada que sean aplicables, de acuerdo con las circunstancias. Cuando éstas lo impidan, el auditor deberá abstenerse de expresar opinión alguna sobre los estados financieros, tomados en conjunto.

#### 4.7 EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS. Resúmenes de auditoría por ciclo de transacciones. Lic. Luis Alfredo Monzón (1987)

##### IDENTIFICACION DE LOS CICLOS.

La auditoría por ciclos o auditoría del flujo de transacciones es una metodología basada en el análisis de riesgos de los ciclos naturales de actividades de cada empresa. Utilizando esta auditoría, se agrupan las transacciones en ciclos lógicos de actividades económicas, lo cual facilita relacionar los controles y riesgos, para posteriormente desarrollar los procedimientos de auditoría apropiados con el menor costo posible, que responda a los controles y riesgos de cada situación.

La auditoría del flujo de transacciones constituye un enfoque orientado a evaluar los riesgos resultantes de la revisión del control interno. La simplificación resultante de agrupar funciones y sistemas en ciclos del negocio, combinada con el desarrollo de objetivos de control interno para cada ciclo, posibilita una mejor evaluación del control interno de una empresa sobre el flujo de las transacciones hacia los estados financieros.

Un ciclo de transacciones consiste en eventos económicos similares que se convierten en transacciones a ser procesadas en los sistemas contables. Considerando

estas transacciones, como hechos económicos a los que se les reconoce que tienen un efecto sobre los estados financieros de una entidad y que se presenta en una forma en que puede codificarse y aceptarse para procesamiento en los sistemas de contabilidad.

El uso de los ciclos provee un esquema significativo para revisar los controles internos sin necesidad de caer en el análisis detallado de sistemas individuales, procedimientos, técnicas y métodos de proceso. Por consiguiente, el enfoque de los ciclos puede utilizarse para simplificar la revisión de los controles en el caso de negocios complejos.

Para aplicar la auditoría por ciclos en forma efectiva, se agrupa en varios ciclos las actividades que tienen un impacto económico en las operaciones. Estos ciclos de acuerdo al tipo de empresa pueden identificarse así:

- Ciclo de tesorería.
- Ciclo de egresos - compra.
- Ciclo de egresos - nómina.
- Ciclo de conversión - inventarios.
- Ciclo de ingresos.
- Ciclo de información financiera.

El cuadro que sigue dará una visión general de cada uno de estos ciclos.

<u>CICLO</u>	<u>ACTIVIDAD</u>	<u>EJEMPLOS DE CUENTAS DEL MAYOR GENERAL EN EL CICLO (NOTA)</u>
TESORERIA	Manejo del efectivo	Efectivo, Efectos a Pagar, Deuda a Largo Plazo, Capital, Gastos de Intereses
EGRESOS- COMPRA	Compra de Productos y servicios	Cuentas a Pagar, varias Cuentas de Gastos de Ventas, Generales y de Administración, tales como Suministros de Oficina y Honorarios Legales
EGRESOS- NOMINA	Pago de Salarios y Jornales	Mano de Obra Directa, Salarios Generales y Administrativos.
CONVERSION	Proceso de fabricación para el producto de la Compañía	Planta y Equipo, Depreciación Acumulada, Inventarios
INGRESOS	Venta de los productos o servicios de la Compañía a clientes.	Ventas, Comisiones de Ventas, Cuentas a cobrar, Acumulación para Cuentas Dudosas.

**NOTA:** Las cuentas del Mayor General en el ciclo incluyen las cuentas del Balance General y las correspondientes cuentas de Pérdidas y Ganancias; por ejemplo, Deuda a Largo Plazo y Gastos de Intereses; o Cuentas a Cobrar, Ventas y Comisiones de Ventas.

Cada uno de los ciclos consiste en transacciones que son procesadas en forma similar por medio del sistema de contabilidad de la Compañía y se resume en los Estados Financieros.

Un sexto ciclo - Información Financiera - puede normalmente identificarse dentro de una entidad. Este ciclo normalmente no procesa transacciones. Más bien, obtiene de otros ciclos la información contable y de otra clase. Entonces se analiza, evalúa y resume esta información de modo que pueda informarse a la gerencia y a otros.

### FUNCIONES DE LOS CICLOS

Cada ciclo puede tener varios componentes. Estos se llaman "funciones". Una función es lo que se hace en el ciclo. Este es un segmento que procesa transacciones lógicamente relacionadas.

Veamos más de cerca cada uno de los seis ciclos en términos de sus funciones típicas. No es necesario que se memoricen estas funciones, sólo que se obtenga un entendimiento más claro de los ciclos mismos. El tipo y número de funciones dentro de un ciclo varía de una compañía a otra. Las funciones que se presentan a continuación son típicas, pero no debe esperarse ver cada una de las funciones listadas para cada compañía que se audite. Este listado no las comprende todas.

#### CICLO DE TESORERIA

El Ciclo de Tesorería incluye aquellas funciones concernientes al manejo del efectivo y a la emisión de obligaciones de deuda y de acciones de capital.

Las funciones del Ciclo de Tesorería comienzan con el reconocimiento de las necesidades de efectivo. Ellas incluyen la distribución del efectivo disponible a las operaciones corrientes y otros usos. Ellas se cierran con la devolución del efectivo a los inversionistas y acreedores.

Un ciclo de Tesorería puede incluir funciones tales como:

- Manejo del efectivo e inversiones.

- Manejo de las obligaciones de deuda.
- Venta de acciones comunes.
- Acumulación y pago de intereses y dividendos
- Custodia física del efectivo y valores incluso la conciliación de saldos de las cuentas.

**CICLO DE  
EGRESOS**

Los Ciclos de Egresos incluyen los Ciclos de Egresos - Compras y Egresos - Nómina. Las funciones de estos Ciclos son:

- Adquirir propiedades, productos, servicios, mano de obra; y
- Clasificar, resumir e informar lo que fue adquirido y fue pagado.

En la mayoría de las entidades, las funciones relacionadas con la nómina son singularmente diferentes de las funciones de compra y por lo tanto se clasifican en un ciclo separado.

**CICLO DE  
EGRESOS  
COMPRAS**

Las funciones típicas del Ciclo de Egresos Compras incluyen:

- Selección del vendedor.
- Solicitud de Compra.
- Compra.
- Recepción.
- Control de calidad.
- Cuentas a pagar.
- Desembolso de efectivo.

**CICLO DE  
EGRESOS  
NOMINA**

Las funciones del Ciclo de Egresos - Nómina pueden incluir:

- Selección del personal.
- Informe de la asistencia.
- Contabilidad de la nómina.
- Desembolsos de nómina.

**CICLO DE  
CONVERSION**

Mucho de los recursos adquiridos por una entidad entran en "una combinación de recursos" en las cuales ellos se mantienen, convierten, procesan, ensamblan o se usan de

otro modo. Las funciones del Ciclo de Conversión manejan dichas "combinaciones de recursos" tales como inventarios y propiedad y equipo depreciable. Mediante el proceso de manufactura, que utiliza la planta y equipo de la compañía, los inventarios son "convertidos" en productos terminados que luego serán vendidos a los clientes de la Compañía.

Las funciones típicas de este Ciclo son:

- Contabilidad de inventarios.
- Toma de inventarios físicos periódicos.
- Contabilidad de las propiedades.

#### CICLO DE INGRESOS

El Ciclo de Ingresos de una empresa abarca las funciones requeridas para intercambiar sus productos o servicios con los clientes por efectivo. Esto incluye:

- Entrada de pedidos.
- Embarque o expedición.
- Facturación.
- Cobranza de efectivo.
- Ajustes a las cuentas de clientes.
- Administración y concesión de crédito.

#### CICLO DE INFORMACION FINANCIERA

Como se recordará que el Ciclo de Información Financiera de una entidad no procesa transacciones. Más bien, obtiene información de contabilidad y operaciones de otros ciclos. Entonces analiza, evalúa, resume, concilia, ajusta y reclasifica esa información de modo que pueda ser informada a la gerencia y a otros. Además la recopilación de datos para su exposición en los Estados Financieros ocurre dentro de este ciclo. Son funciones típicas:

- La anotación o posteo en el Mayor General.
- La recopilación de datos suplementarios para exposición.
- La preparación de asientos de diario "si no se efectúan en otros ciclos".
- La contabilidad de impuestos a las ganancias o a sociedades.
- Consolidación.
- Preparación de informes.



## ENLACES

Cada uno de los seis ciclos es autónomo. sin embargo, en cierto grado, ellos están relacionados entre sí. Estas relaciones se llaman enlaces. Un ejemplo sencillo de un enlace es un asiento de diario para anotar los cobros de efectivo recibidos de clientes. El asiento de diario registra el hecho final en el Ciclo de Ingresos (el cliente paga por los productos o servicios de la Compañía-Débito o Cargo a Efectivo, con Crédito o Abono a Cuentas a Cobrar). Una vez el efectivo es recibido, éste pasa a la función de manejo de efectivo que es en el Ciclo de Tesorería. Un enlace puede definirse como el eslabón donde una transacción sale de un ciclo y entra en otro.

- El CICLO DE TESORERIA provee efectivo a los Ciclos de Egresos.
  
- Los dos CICLOS DE EGRESOS compran materias primas y propiedades y pagan la nómina que es utilizada en el Ciclo de Conversión.
  
- El CICLO DE INGRESOS vende los productos o servicios. Este entra el efectivo al CICLO DE TESORERIA para uso interno o inversiones externas.
  
- Todos los ciclos envían la información contable de las transacciones que ellos procesan al CICLO DE INFORMACION FINANCIERA. Allí ésta se resume en Estados Financieros.

#### 4.8 LOS RIESGOS Y EL CONTROL INTERNO.

El riesgo de auditoría puede ser considerado como una combinación entre la posibilidad de la existencia de errores significativos o irregularidades en los estados financieros y el hecho de que los mismos no sean descubiertos por medio de procedimientos de control del cliente o de el trabajo de auditoría. (10)

El riesgo relativo de auditoría puede ser afectado por controles internos deficientes, complejidad de contabilidad, subjetividad, la posibilidad de que la dirección prescinda de los sistemas, la naturaleza del negocio y muchas otras circunstancias.

Los errores o irregularidades son fuentes potenciales de falsa presentación de los estados financieros. Ambos pueden reflejar discrepancia de registros, aplicación incorrecta de principios contables, falsedad y omisión de datos, y por consiguiente información sustancialmente incorrecta.

Los errores incluyen todas las clases de equivocaciones (no intencionales) posibilidad de equivocación en la interpretación de principios contables y el reconocimiento o interpretación de hechos.

Las irregularidades son falsas exposiciones (intencionales) de la gerencia o de los empleados, que en muchas ocasiones implican la sustracción de activos propiedad de la empresa.

La auditoría no puede establecer con certeza que el contenido de los estados financieros es exacto, la justificación para aceptar cierto grado de incertidumbre surge de que el examen se realiza en base a pruebas selectivas por lo que su opinión es que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa.

El riesgo de auditoría esta integrado por tres clases de riesgos:

El primero de ellos: **RIESGO INHERENTE** se refiere a la posibilidad de que en el proceso contable (registro de las operaciones y preparación de estados financieros) ocurran errores sustanciales antes de considerar la efectividad de los sistemas de control. Por ejemplo: áreas como la de costos, que incluyen cálculos complica-

---

(10) Guías de Auditoría de Price Waterhouse. Pag.42

dos, tiene más posibilidad de ser mal expresadas que las que contienen cálculos sencillos; el efectivo y los títulos valores al portador son más susceptibles a pérdida o manipulación que los títulos nominativos. Las áreas que resultan de criterio subjetivos gerenciales tales como: obsolescencias de existencia de inventarios, provisión para cuentas incobrables, etc. son de mayor riesgo que las que resultan de determinaciones más objetivas

El segundo se refiere a la incapacidad de los controles internos de prevenir o detectar los errores o irregularidades sustanciales y se denomina **RIESGO DE CONTROL INTERNO**.

Para que un sistema de control sea efectivo debe ocuparse de los riesgos inherentes percibidos, incorporar una segregación de funciones apropiada de funciones incompatibles y poseer un alto grado de cumplimiento.

Al igual que el riesgo inherente, el riesgo de control existe, independientemente de la auditoría y esto en gran medida fuera del control del auditor.

Los sistemas de control bien diseñados reducen el riesgo de sufrir una pérdida significativa a causa de errores o irregularidades, especialmente por parte de empleados de baja jerarquía. Los sistemas de control tienen menos posibilidades de evitar las irregularidades cometidas por la gerencia superior quien está en posición de sobrepasarlos o ignorarlos. En consecuencia, el auditor debe interesarse particularmente, en el ambiente de control, los controles gerenciales, y en el papel de la auditoría interna, ya que estos pueden proporcionar una seguridad razonable de que la gerencia no está involucrada en ellos.

El tercer riesgo es **RIESGO DE DETECCION**, se refiere a la posibilidad que hayan ocurrido errores importantes en el proceso administrativo-contable, que no sean detectados por el control interno y tampoco por las pruebas y procedimientos diseñados y realizados por el auditor.

Para fines del tema que se trata como es el riesgo y el control interno se debe agregar que el grado de riesgo de control interno se puede evaluar en **ALTO, MODERADO O BAJO**, dependiendo de los resultados del análisis realizado por el auditor.

Un riesgo alto de control interno implica realizar más pruebas sustantivas y se determina así, cuando se percibe la existencia de debilidades importantes en los

controles establecidos o ausencia de controles básicos en áreas importantes.

Lógicamente, un alto riesgo de control, implica mayor probabilidad de que existan errores o irregularidades no detectados por los controles internos establecidos, que afectan significativamente el contenido de los estados financieros.

El riesgo bajo de control interno implica realizar menos pruebas sustantivas, y se determina en base al resultado de las pruebas de cumplimiento realizadas.

Conforme disminuye el valor evaluado del riesgo de control, se aumenta el nivel aceptable de riesgo de detección. Por consiguiente, el auditor podrá alterar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas planificadas.

Algunas señales de alarma que deben alertar al auditor acerca de la posibilidad de situaciones de alto riesgo son: (11)

1. Personal superior dominante, con escasa limitación a su autoridad.
2. Problemas financieros tales como: disminución de utilidades, capital de trabajo inadecuado, etc.
3. Falta de personal, lo que aparentemente obliga a los empleados a trabajar en horas no usuales, postergar vacaciones o trabajar un número sustancial de horas extras.
4. Alta rotación del personal en cargos clave del área financiera.
5. Cambios frecuentes de auditores o asesores legales.
6. Deficiencias significativas conocidas en los controles internos, que podrían ser corregidos.
7. Transacciones significativas con entidades vinculadas o transacciones que pueden involucrar conflictos de intereses.
8. Anuncios prematuros de los resultados operativos o expectativas.
9. Fluctuaciones significativas no explicadas en los resultados.
10. Transacciones importantes o poco comunes, especialmente al final del año.
11. Pago de grandes sumas, fuera de lo común, por servicios de abogados, consultores, agentes y otros.
12. Presión del cliente para terminar la auditoría en un período de tiempo muy corto o bajo condiciones difíciles.

-----  
(11) Guías de Auditoría. Price Waterhouse. Pag. 45

Generalmente existe mayor riesgo de auditoría en el primer examen realizado a un nuevo cliente, debido al hecho de que no se está muy familiarizado con las operaciones del mismo. En el caso de auditorías recurrentes, la experiencia de los años anteriores generalmente da una indicación de los riesgos de auditoría involucrados.

La auditoría de una organización donde, año tras año, no se encuentra errores de significación involucra menor riesgo de auditoría que la auditoría en una organización donde frecuentemente se cometen grandes errores.

#### 4.9 INFORME SOBRE DEBILIDADES DEL CONTROL INTERNO.

Constituye una práctica normal la preparación de un memorando dirigido al más alto nivel ejecutivo del cliente puntualizando deficiencias de significación en el Control Interno y otros aspectos que se evidenciaron durante el trabajo de auditoría. El informe es comunmente denominado "Memorando de Control Interno".

El memorando se presentará la misma fecha que se presente el informe de auditoría.

Generalmente será apropiado someter este memorando al final de la visita interina, si es que se hace esta revisión, de modo que la dirección tenga la oportunidad de dar efecto a las recomendaciones antes del cierre del ejercicio. Además, es a menudo deseable someter un segundo memorando actualizando el anterior al finalizar la auditoría e incluyendo cualquier otro aspecto de importancia. Sin embargo, es importante adoptar un enfoque flexible. Las fallas significativas de control deberán ser comunicadas siempre de inmediato al personal superior del cliente.

La presentación de un memorando de control interno no liberará al auditor de la necesidad de considerar el efecto de las deficiencias sobre el alcance del trabajo de auditoría.

A continuación se incluye un ejemplo del memorando de control interno.

**MORALES ARRIAZA Y ASOCIADOS**  
**Contadores Públicos y Auditores**

**CLUB CAMPESTRE SALINITAS**

**MEMORANDO DE CONTROL INTERNO**  
**Y OTROS ASUNTO CONTABLES Y ADMINISTRATIVOS**  
**30 DE JUNIO DE 1991**

Hemos examinado los estados financieros preliminares del CLUB CAMPESTRE SALINITAS por el semestre que terminó el 30 de junio de 1991. Como parte del examen, revisamos y comprobamos el sistema de control interno de la empresa, con el alcance que consideramos necesario y con el fin de evaluarlo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Bajo estas normas, el propósito de dicha evaluación es el de establecer una base para determinar la naturaleza y la extensión de otras pruebas de auditoría, necesarias para expresar una opinión sobre los estados financieros. La finalidad del control interno es mantener una adecuada pero no absoluta protección de los activos del Club contra pérdidas por utilización o disposiciones no autorizadas y la confianza de que se han utilizado registros adecuados para la preparación de los estados financieros. El concepto de confianza razonable reconoce que el costo de un sistema de control interno no debe exceder de los beneficios derivados y también reconoce que la evaluación de estos factores requiere de una adecuada apreciación y buen juicio de la gerencia.

Existen ciertas limitaciones que deben reconocerse al considerar la efectividad de un sistema de control interno. En la ejecución de la mayoría de los controles, pueden existir errores provenientes de instrucciones mal interpretadas, errores de juicio y otros factores personales.

Los procedimientos de control cuya efectividad depende de una adecuada segregación de responsabilidades pueden desviarse por colusión. En forma similar, los procedimientos pueden desviarse intencionalmente con respecto a la ejecución y registro de las operaciones o con respecto a las estimaciones y juicios que requiere la preparación de los estados financieros.

Nuestro estudio y evaluación del sistema de control interno del Club, llevados a cabo con los propósitos mencionados en el primer párrafo, no tuvieron como objeto expresar una opinión sobre el sistema de control interno y por consiguiente no necesariamente revela todas las deficiencias en el

sistema. Sin embargo, tal estudio y evaluación reveló las siguientes condiciones que consideramos necesario hacer del conocimiento de la administración:

**RECOMENDACION No. 1**

Debe revisarse los cheque-comprobantes que el Club emite, teniendo cuidado en todos los aspectos relativos a su preparación.

Durante nuestra revisión encontramos algunas deficiencias y ciertas diferencias en cuanto al valor entre el cheque comprobante y el documento de soporte. Como ejemplo tenemos:

- Cheque No 12291 del Banco Agrícola Mercantil, S.A. por Q.162.87 de fecha 08 de enero de 1991, cuyo documento de soporte por pago de acciones al Banco de los Trabajadores, indica Q.199.87, saltando una diferencia de Q.37.00.
- Cheque No. 12303 del Banco Agrícola Mercantil, S.A. por Q.3,254.82 de fecha 11 de enero de 1991 y las facturas Nos. 60974 y 173461 emitidas por IGGSA, que suman Q.3,259.27, en donde existe una diferencia de Q.4.45.
- Cheque No. 1278933 del Banco Industrial, S.A. por Q.1,572.02 de fecha 09 de junio de 1991 y la factura No. "A" 036087 por Q.1,569.11 emitidos por Almacén Roque Rosito, diferencia de Q.2.91.

**RECOMENDACION No. 2**

Debe mantenerse actualizados los registros de control de acciones.

A la fecha de nuestra revisión en septiembre de 1991, observamos que los datos del libro, llevan aproximadamente un año de retraso; además, al examinar físicamente el libro, encontramos las siguientes deficiencias:

- No aparece la fecha correspondiente a la primera anotación.
- Solamente hay anotadas 4,495 acciones de las 5,000 que están autorizadas, suscritas y pagadas.
- De las 505 acciones faltantes de operar en el libro y, que pertenecen a Promociones Sociales, solamente se emitieron 5 títulos.
- No se han entregado, hasta la fecha, los 500 títulos restantes.

Este reporte fue discutido con los señores, Licdos. Brenda de Reyes, Patricia Espina y Jorge Morales, el día 04 de octubre de 1991, quienes mostraron, de manera general, su aprobación por el mismo.

Guatemala, 05 de octubre de 1991.



## CAPITULO V

### LOS PAPELES DE TRABAJO

#### 5.1 DEFINICION.

Los papeles de trabajo son los registros llevados por el auditor independiente sobre los procedimientos seguidos, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones a que se ha llegado durante el desarrollo de un examen de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. (Ver Normas de Auditoría No. 1 Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores).

#### 5.2 PROPOSITOS Y OBJETIVOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

##### 5.2.1 Propósitos:

Sus propósitos son los siguientes:

1. Proporcionar información respecto a:
  - a. La evaluación de la eficiencia del control interno contable y administrativo.
  - b. La verificación de que los estados financieros fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
  - c. Al cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, el alcance de las pruebas, base de selección de las muestras, etc., razones sobre los cambios más importantes realizados en los alcances y las conclusiones del auditor.
  - d. Resumen de las cuentas, incluyendo los cambios más importantes experimentados durante el ejercicio examinado.
  - e. Toda información básica indispensable para sustentar y evidenciar el informe del auditor.
2. Fundamentar la base para la revisión del trabajo de auditoría.
3. Servir de guía para la conducción de la auditoría subsiguiente.
4. Ampliar el conocimiento relativo al negocio de la empresa.

### 5.2.2 Objetivos:

1. Proporcionar evidencia del trabajo realizado, constituyendo el soporte de la opinión del auditor, cumpliendo así con lo referente a la primera norma de auditoría en lo que respecta a dejar evidencia suficiente y competente.
2. Servir de guía y fuente de información en auditorías subsecuentes.

## 5.3 NATURALEZA CONFIDENCIAL Y PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

### 5.3.1 Naturaleza confidencial de los papeles de trabajo:

Para llevar a cabo una auditoría satisfactoria el auditor deberá tener acceso irrestricto a toda información concerniente a las operaciones de su cliente. Mucha de esta información es confidencial y forma parte de los papeles de trabajo o se registra en ellos, por lo que consecuentemente los papeles de trabajo son de naturaleza confidencial.

Las normas de ética profesional delimitan que:

1. No debe divulgarse la información que el auditor obtenga en el ejercicio de su profesión, ya que todos los datos de éste tipo son de naturaleza confidencial; a menos que tenga que responder a acusaciones derivadas de la ejecución del trabajo recomendado.
2. Puede publicarse esta información si el cliente lo autoriza.
3. Para publicación de temas de interés nacional se podrá usar esta información pero sin revelar datos particulares de ningún cliente.

### 5.3.2 Propiedad de los papeles de trabajo:

En vista de que los papeles de trabajo son altamente confidenciales, deberán ser salvaguardados en todo tiempo, es decir, mantenerlos en un portafolio cerrado durante la ausencia del auditor. La política de tener un estrecho control sobre ellos, es necesaria debido a que, si los empleados estuviesen encubriendo un

fraude o engañar por alguna razón al auditor, tratarán de alterar los papeles de trabajo, ya que son preparados en la oficina del cliente, de los registros del cliente y a expensas del cliente.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor, sin embargo el auditor puede poner a disposición del cliente parte o extractos de los mismos, pero en ningún caso deben considerarse como parte de, o sustitutos de, los registros de contabilidad del cliente. (Ver norma 2 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores).

El auditor debe conservarlos por un periodo mínimo de seis años y en el caso de que cese definitivamente en el ejercicio de su profesión, sus papeles de trabajo pasarán al archivo del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas.

#### 5.4 CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Aún cuando la cantidad, tipo y contenido de los papeles de trabajo variarán de acuerdo a las circunstancias específicas de cada auditoría, generalmente deben incluir la documentación que muestre que se cumplieron con las normas de auditoría generalmente aceptadas, evidenciando que:

1. El trabajo fué planeado y la labor de los ayudantes fué supervisada y revisada en forma apropiada.
2. Que el sistema de control interno del cliente ha sido estudiado y evaluado para determinar el alcance de las pruebas a las cuales se limitaron los procedimientos de auditoría.
3. Los procedimientos de auditoría y las pruebas realizadas han proporcionado evidencia suficiente y competente que permita expresar una opinión sobre los estados financieros.

Un juego de papeles de trabajo de auditoría debe incluir:

1. Estructura organizativa y legal de la entidad.
2. Extractos o copias de convenios y documentos legales importantes.
3. Planeación y programas de auditoría.
4. Estudio y evaluación del control interno.

5. Análisis de saldos y transacciones.
6. Análisis de razones y tendencias importantes.
7. Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, sus resultados y conclusiones.
8. Cuando se realicen pruebas selectivas, deberá mostrarse la extensión o alcance de las mismas.
9. Copias de la correspondencia con el cliente relacionada con la auditoría
10. Conclusiones alcanzadas por el auditor en relación con aspectos importantes de la auditoría.
11. Copias de la información financiera que se está presentando y los informes de auditoría correspondientes.

Al preparar los papeles de trabajo debe recordarse que: la aplicación de los procedimientos de verificación es lo que hace una auditoría. Por lo tanto, cada uno de los papeles de trabajo, debe proporcionar no solamente el análisis o resumen de los datos que forman la partida, sino también debe indicar los pasos que se dieron para determinar la confiabilidad de los informes, según aparecen registrados.

En la preparación de los papeles de trabajo deben observarse varias reglas sencillas:

- a. Cada hoja de trabajo o cédula de trabajo debe ser completa e inteligible por sí misma. Esta regla tiene por objeto ahorrar tiempo al que la revisa y asegurar que cada cédula contiene la información suficiente de manera que constituya una evidencia efectiva del trabajo realizado. El ser completa e inteligible por sí misma quiere decir que debe tener un título cabal que consiste en el nombre de la compañía que se examina, el nombre de la cuenta analizada o de la prueba realizada, la fuente de datos usada, y la fecha o el período que cubre la prueba.
- b. Cualquier procedimiento de auditoría empleado debe ser descrito con tal detalle que se manifieste su naturaleza y la extensión de su aplicación, ej: si se forma una lista de facturas y después se hacen pruebas de las mismas en lo referente a su validez y corrección de los asientos, deberá indicarse cuáles de ellas fueron examinadas y el resultado del examen. Esto se puede hacer marcando con una señal o marca especial al lado del monto de cada factura examinada y explicando el significado de la marca en una nota al pie o en una cédula de marcas.

- c. Cada cédula de trabajo debe estar firmada o debe mostrar iniciales de la persona que la preparó y la fecha en que se elaboró. Esto es importante para fijar responsabilidades que puedan surgir en el futuro. También es útil para mostrar la secuencia en el trabajo que se ejecutó y la fecha en que el mismo se completó.
- d. Los papeles de trabajo deben aparecer limpios, legibles y ordenados. El trabajo limpio y legible permite la revisión de manera más fácil y pronta que el que está descuidado y por lo tanto ahorra valioso tiempo extra de la persona que revisa. Es preferible no usar abreviaturas, excepto las comúnmente conocidas. Se deben evitar las generalizaciones y conclusiones infundadas y todos los comentarios y excepciones deben estar basadas en hechos. Debe establecerse la disposición final de todas las objeciones y excepciones.
- e. Todas las cédulas de trabajo deben ser ordenadas por medio de índices y las hojas conexas deben tener cuidadosas referencias cruzadas. El objeto que se persigue con la indicación es facilitar que se encuentren los datos en los papeles y mostrar la relación de las cédulas entre sí. Los análisis de las cuentas generalmente se clasifican con la clave puesta en la balanza de comprobación del libro mayor, la cual entre otros usos, sirve de índice de los papeles de trabajo.

La relación entre papeles de trabajo conexos puede ser ilustrada con el siguiente ejemplo: Si al hacer el análisis del saldo de cuentas por cobrar se determina que algunas deben ser castigadas por incobrables y cargadas a la "provisión para cuentas dudosas", entonces se debe hacer una referencia cruzada o sea, indicar en el análisis de cuentas por cobrar la clave o índice de la cédula de la provisión para cuentas dudosas y en esta última, indicar el índice y una explicación de la cuenta por cobrar de manera que el que revisa pueda seguir la indicación de las cuentas malas y ligue una cédula con otra. De esta manera no sólo el que revisa, sino cualquier persona que tenga que acudir a a los papeles de trabajo, tiene una explicación completa del ajuste y de las cédulas a que debe referirse si desea definir cómo se tomó en consideración.

Uso de marcas de auditoría:

Para indicar el tipo de procedimiento que ha sido empleado en los datos que contienen los papeles de trabajo, se acostumbra colocar marcas distintivas cerca del número o de la información de que se trata. Estas marcas después se catalogan al pie de la cédula o en una cédula de marcas por separado, junto con una explicación de su significado.

Algunos auditores prefieren usar ciertas marcas uniformemente durante toda la auditoría. Esto es, que determinada marca quiere decir siempre lo mismo en donde quiera que se use. Ella puede significar que la partida ha sido comprobada, o que una columna ha sido sumada, o que concuerda con los registros del cliente, etc. Cuando ésta es la práctica, una lista de las marcas, junto con una explicación de sus significados, debe ponerse al comienzo del legajo de papeles de trabajo para que lo utilicen las personas que tenga que referirse a ellos.

En la mayoría de los casos es de desearse el uso de lápices de colores para las marcas, porque tiene la ventaja de que éstas resaltan en la cédula de trabajo de tal manera que se encuentran fácilmente; ya que el hecho de haber llevado a cabo la comprobación es generalmente la más importante información en los papeles de trabajo.

Algunas de las marcas más usadas son las siguientes:

^	Sumado.
^<	Sumado vertical y horizontal.
^>	Cotejado al libro mayor.
#	Cotejado al registro auxiliar.
Ⓢ	Cotejado al estado de cuenta bancaria.
Ⓢ	Factura de proveedor examinada.
Ⓢ	Extensiones comprobadas.
Ⓢ	Examinado físicamente.
Ⓢ	Precio unitario comprobado.
Ⓢ	Excepción observada.
Ⓢ	Confirmado personalmente.
Ⓢ	Cheque de pago examinado.
Ⓢ	Autorización examinada.
7	Partida de diario examinada.

## 5.5 CLASES DE PAPELES DE TRABAJO, QUE PREPARA EL AUDITOR.

Los papeles de trabajo pueden clasificarse de acuerdo

con sus funciones, en la siguiente forma:

a. **Balanza de comprobación o cédula centralizadora:**  
Cuando ya está ajustada, son la liga entre los libros y registros de la compañía, y los estados dictaminados por el auditor.  
Esta cédula es el papel de trabajo básico. (Fig. 1)

b. **Cédulas sumarias:**  
Son las cédulas en donde se muestra la composición y características de los conceptos que aparecen en la balanza y que indican su clasificación en los estados financieros. (Fig. 2)

Las cédulas sumarias tienen que indicar la CONCLUSION a la que se llegó después de haber hecho el análisis. Se identifica con una letra en rojo en el extremo superior derecho; ej.: La Cédula de Caja y Bancos se identificará con la letra "A".

c. **Cédulas analíticas:**  
Cédulas que se refieren a la verificación de las integraciones de las cédulas sumarias.

En las cédulas analíticas, es donde se hace el verdadero análisis de las cuentas que integran la cédula sumaria se identificará con la letra mayúscula del área que se está revisando más un número ej.: Siempre en el área de Caja y Bancos, para identificar la cédula donde se realiza el arqueo de caja podría llevar la siguiente identificación. "A-1": si para ese arqueo tuviéramos que integrar los documentos de Caja Chica, a esta cédula la identificaríamos con "A-1/1" lo que nos indicará que esa cédula forma parte de la "A-1". (Figura 3)

La forma de identificar las cédulas podrá variar de un despacho de auditoría a otro.  
En el ejercicio práctico que forma el capítulo VIII, se esta utilizando una forma simple de identificación.

**FIGURA #1**

**MORALES ARRIAZA Y ASOCIADOS**  
Contadores Públicos y Auditores

**PRENSA LIBRE**  
**BALANCE GENERAL**  
Al 31 de diciembre de 1992  
Cifras expresadas en Quetzales

Hecho por: \_\_\_\_\_  
Fecha: \_\_\_\_\_  
Revisado: \_\_\_\_\_  
Fecha: \_\_\_\_\_

B/G

	Saldo Libros	AJUSTES		Saldo Ajustado	RECLASIFICACIONES		Saldo Final	REF.
		Debe	Haber		Debe	Haber		
<b>ACTIVO</b>								
<b>ACTIVO CIRCULANTE</b>								
Caja y Bancos	174,766		(4,766)	170,000			170,000	A
Cuentas por cobrar -neto-	181,138							
Inventarios	56,848							
Gastos anticipados	12,324							
Suma el Activo Circulante	425,076							
Depósitos en Garantía	2,693							
Inmuebles, mobiliario y equipo -neto-	3,113,104							
	<b>3,540,873</b>							
<b>PASIVO Y PATRIMONIO</b>								
<b>PASIVO CIRCULANTE</b>								
Préstamos	344,000							
Patrimonio	3,196,873							
	<b>3,540,873</b>							



**FIGURA #2**

**MORALES ARRIAZA Y ASOCIADOS**  
Contadores Públicos y Auditores

PRENSA LIBRE

CAJA Y BANCOS

Al 31 de diciembre de 1992

Cifras expresadas en Quetzales

Hecho por: \_\_\_\_\_

Fecha: \_\_\_\_\_

Revisado: \_\_\_\_\_

Fecha: \_\_\_\_\_

B/G

	Saldo Libros	AJUSTES		Saldo Ajustado	RECLASIFICACIONES		Saldo Final	REF.
		Debe	Haber		Debe	Haber		
Fondo Fijo	5,000			5,000			5,000	A-1
Caja Chica	5,000			5,000			5,000	A-2
Banco Inmobiliario DA	100,000			100,000			100,000	A-3
Banco Industrial C/M	64,766		4,766	60,000			60,000	A-4
	174,766		4,766	170,000			170,000	B/G
<p><b>CONCLUSION:</b> Con base en el resultado de nuestras pruebas de auditoría efectuadas según las guías de auditoría aplicables y en nuestra evaluación del control interno en operación, opinamos que las cifras mostradas en la cédula sumaria "A" son razonables al 31 de diciembre de 1991, en relación con los estados financieros tomados en conjunto.</p>								
<p>_____ Inicial y fecha</p>								
<p>Sumado Cotejado con DMG</p>								

**MORALES ARRIAZA Y ASOCIADOS**  
**Contadores Públicos y Auditores**  
**PRENSA LIBRE**  
**ARQUEO DEL FONDO FIJO**  
**31 de diciembre de 1991**  
**Cifras expresadas en Quetzales**

A-I

	Par Contar	Contado	Sobrante Faltante	REF
Fecha del último arqueo: 30/11/91 Encargado del fondo: Manuel Pinzón Monto del fondo:	5,000.00			
<b>EFFECTIVO:</b>				
<b>a) Monedas:</b>				
500 x 0.01		5.00		
300 x 0.05		15.00		
400 x 0.10		40.00		
160 x 0.25		40.00		
<b>b) Billetes:</b>				
100 x 1.00		100.00		
490 x 10.00		4,900.00		
	<b>5,000.00</b>	<b>5,000.00</b>	<b>0.00</b>	
<p align="center">Los fondos según detalle que antecede, con un importe de CINCO MIL QUETZALES, representan todos los fondos de la compañía y/u otros bajo mi custodia. Fueron contados en mi presencia el día 31 de diciembre de 1991 y me fueron devueltos íntegros el mismo día a las 10 horas.</p> <p align="center">Guatemala, 31 de diciembre de 1991</p>				
Representante de <b>MORALES ARRIAZA Y ASOCIADOS</b>		Manuel Pinzón Encargado del fondo		

Existe y deberá siempre hacerse una absoluta distinción entre:

- a. Cédulas que son analíticas y muestran la composición y características de los conceptos, y
- b. Cédulas que indican el alcance y método de la verificación.

No obstante que todos los papeles de trabajo descritos en este capítulo se supone sean preparados por el auditor o por un miembro de su personal, no hay razón para que el profesionista no deba tomar ventaja de cualquier ayuda por parte del cliente para reducir el trabajo mecánico de compilación y preparación de cédulas.

Las cédulas preparadas por los empleados de la oficina del cliente son de tanto valor como si el auditor las hubiera hecho, siempre y cuando contengan una correcta información. Estas cédulas llevarán las iniciales en rojo de: CPC que indica cédula preparado por el cliente. Ej.: Listas de cuentas por cobrar, listado de inventarios, etc.

El orden en el que se preparan los papeles de trabajo, es flexible ya que en la práctica existen muchos factores que pueden acarrear la conveniencia de alterar la secuencia normal.

Ej.: El arqueo de caja que requiere sorpresividad se efectuará en fecha diferente a la revisión; la observación física del inventario, se efectuará el día del cierre contable.

Usualmente los primeros papeles a preparar son los referentes a la clasificación de las cuentas de balance y de resultados. Al principio puede suceder que algunas de las cuentas no se puedan clasificar en los estados financieros porque su composición no se conoce al empezar la auditoría. Sin embargo, al listar los saldos de las cuentas del libro mayor, el auditor tendrá una idea de la relativa importancia de las diversas cuentas.

Antes de comenzar a elaborar las cédulas necesarias para efectuar el trabajo de auditoría, se debe verificar la corrección de los saldos de los registros básicos.

Además de las cédulas (la balanza, sumaria y analíticas) se incluyen entre los papeles de trabajo, la planificación, el programa de auditoría, la evaluación del control interno, las cédulas de trabajo, y toda la información para conocer la empresa, entre los que podemos encontrar, la escritura de constitución, leyes que le son aplicables, contratos, escritura de préstamos, etc., los cuales se deben de archivar en una forma adecuada.

Si los papeles de trabajo han sido adecuadamente preparados servirán de guía en auditorías subsiguientes del mismo cliente. Si por alguna circunstancia como incendio, robo, etc., la contabilidad del cliente desaparece, los papeles de trabajo del auditor serán de mucho valor para su reconstrucción, aunque nunca podrá considerarse como parte o sustitutos de los registros contables del cliente.

#### 5.6 ARCHIVOS QUE UTILIZA EL AUDITOR.

1. Archivo permanente.
2. Archivo de administración.
3. Archivo de correspondencia.
4. Archivo de facturación.

##### Archivo permanente:

Su objeto es proporcionar la historia financiera y administrativa de la empresa, ofrecer una fuente de referencia de partidas de uso o vigencia para más de un ejercicio y reducir el trabajo anual de preparación de nuevos papeles de trabajo para partidas que no cambian. Un archivo permanente bien construido y con información adecuada, será también un valiosísimo punto de partida para la auditoría siguiente. Puede dividirse para mayor facilidad en archivo permanente vigente y archivo permanente inactivo.

##### -- Archivo permanente vigente:

Deberá contener información de interés actual. Cada año debe revisarse críticamente la información contenida. Aquella que no sea necesaria examinar para la revisión del año corriente deberá de transferirse al archivo permanente inactivo.

##### -- Archivo permanente inactivo:

Después de determinado tiempo, cierta información

queda obsoleta o pierde su valor. Podría destruirse, sin embargo, se recomienda se transfiera, por cierto tiempo a este archivo.

**Archivo de administración:**

Constituido por cédulas preparadas por el cliente pero que no van a ser utilizadas como papeles de trabajo por el auditor. Estas cédulas son más bien de carácter informativo. Ej.: listados de cuentas por cobrar o pagar, relación de activos fijos, etc. También podrá archivarse aca. las guías de planeación de auditoría, resumen de tiempo utilizado en el examen e incluso correspondencia que pueda tener relación con la revisión de años siguientes.

**Archivo de correspondencia:**

Toda aquella que se haya tenido con el cliente o en relación con la auditoría para asegurarse del cumplimiento cabal del encargo aceptado.

**Archivo de facturación:**

Aunque no tiene relación directa con las cuentas o los estados financieros del cliente, es conveniente llevar un archivo de facturación para cada uno de ellos. Aquí se podrá incluir cartas propuestas y estimaciones de honorarios a cobrar, cartas de respuesta o aceptación de la auditoría por el cliente y en consecuencia de los honorarios, convenios de pago de honorarios, notas de cargo finales y memoranda de facturación, resumiendo el tiempo utilizado y los honorarios y gastos cobrados, cédulas sumarias indicando el monto de honorarios cobrados por cada año, las cuales nos servirán de guía para la estimación de honorarios a cobrar en el ejercicio siguiente. También se podrán archivar las cartas de envío de cheques de honorarios así como el acuse de recibo de los mismos.

Entre los auditores no existe uniformidad de criterio sobre la conservación del expediente de auditoría. Algunos destruyen los papeles una vez que ha vencido el período de responsabilidad legal (6 años), sin embargo muy raras veces se destruyen antes de transcurridos 20 años. Es muy subjetivo y depende más bien del juicio profesional del auditor. Los destruirá cuando él considere que su responsabilidad con el cliente ha terminado que podrá ser de 10 a 20 años o incluso más si existen litigios pendiente por ejemplo.

**Orden de los papeles de trabajo:**

La uniformidad en la forma de los papeles de trabajo no implica rigidez en la aplicación de procedimientos de auditoría, sino más bien es un método de expresar en forma ordenada y uniforme los resultados de la aplicación de esos mismos procedimientos a varias empresas, las que, aunque diferentes en tamaño, organización y objetivos, deben presentar sus estados sustancialmente en la misma forma y bajo los mismos principios generales.

La ventaja que se deriva de la uniformidad en los papeles de trabajo, es la posibilidad de que un ayudante, al tomar los papeles de trabajo preparados por otra persona, pueda continuar el trabajo inmediatamente y sin pérdida de tiempo.

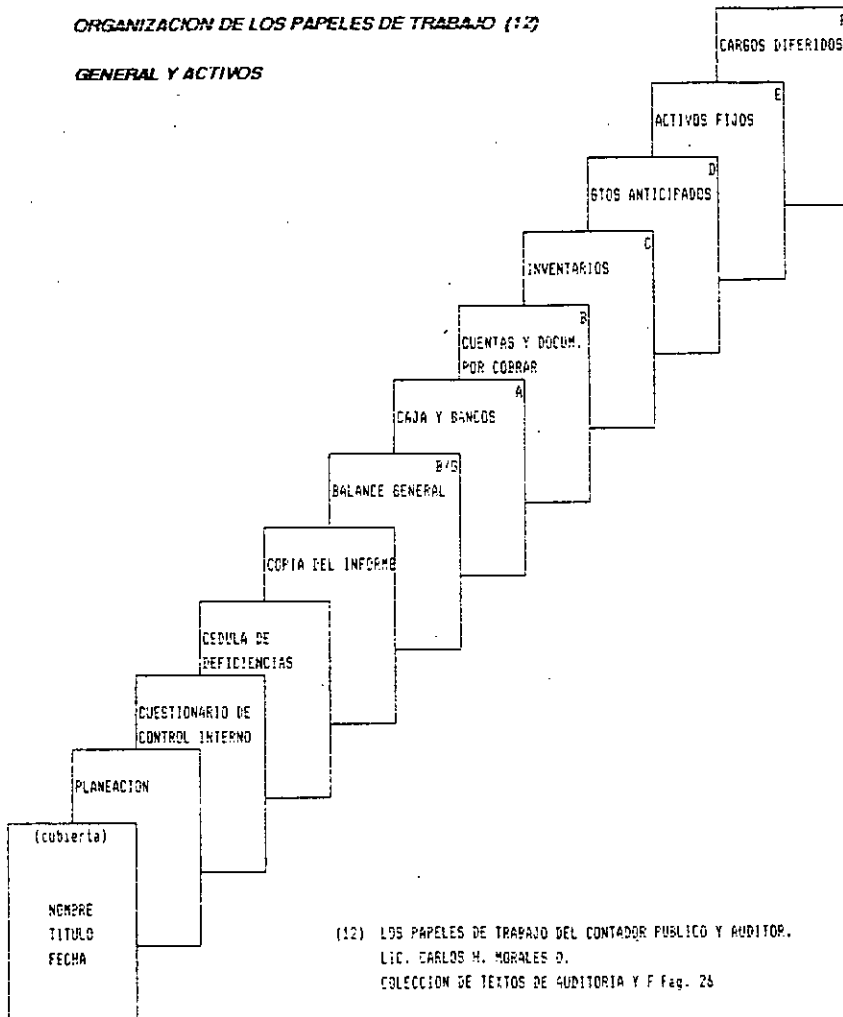
**Forma de organizar el legajo de papeles de trabajo:**

Los papeles de trabajo tanto los del archivo permanente como los del archivo normal, deben ser colocados dentro de carpetas consistentes, siendo quizá lo más satisfactorio el uso de carpetas o sobres de tamaño oficio. En la parte exterior del sobre o carpeta deberá escribirse el nombre del cliente y la naturaleza del trabajo. Es aconsejable que en esta pasta también se anote las iniciales del encargado de trabajo así como las del supervisor y los auxiliares.

El orden sugerido podría ser el siguiente:

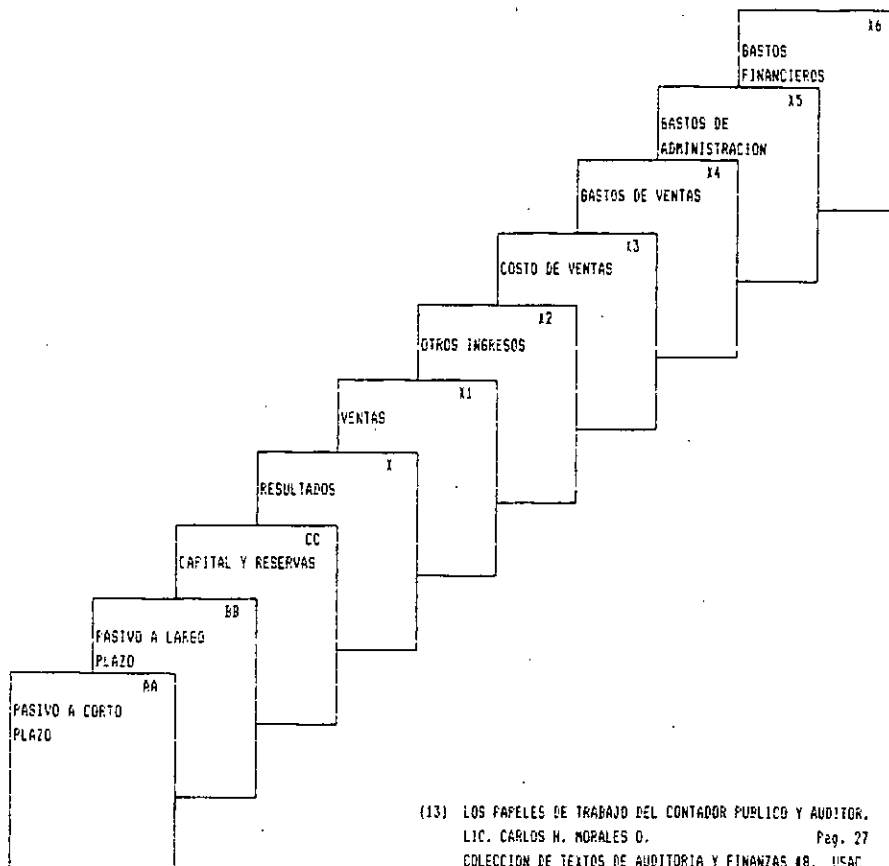
**ORGANIZACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO (12)**

**GENERAL Y ACTIVOS**



(12) LOS PAPELES DE TRABAJO DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR.  
LIC. CARLOS H. MORALES O.  
COLECCION DE TEXTOS DE AUDITORIA Y F pag. 26

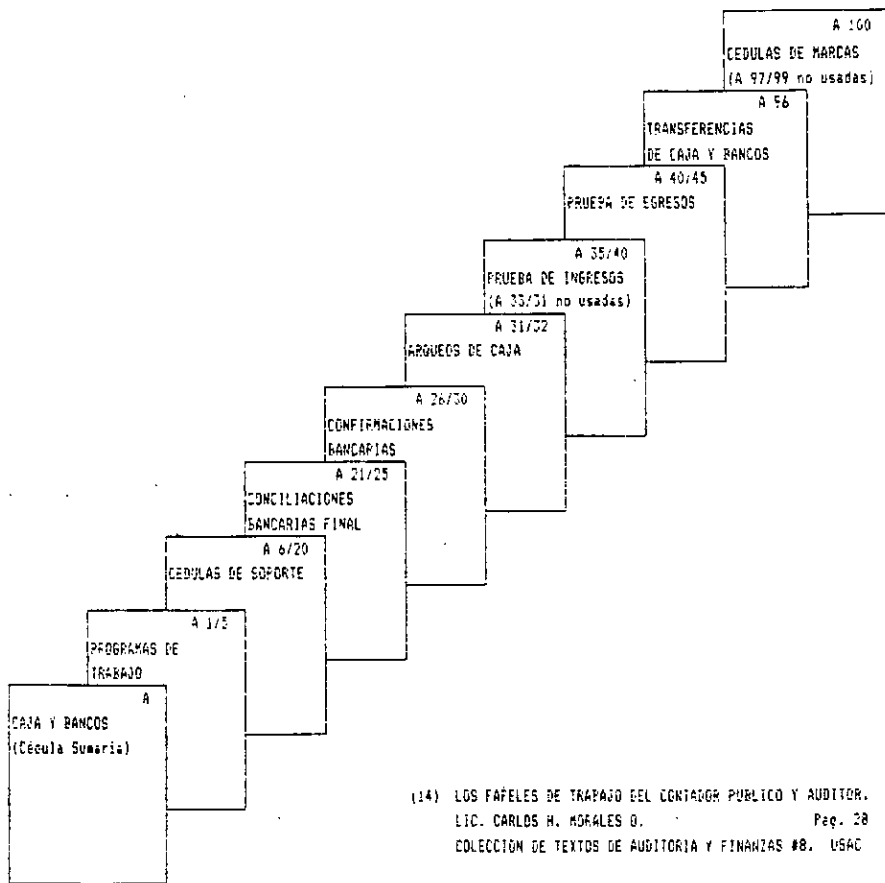
PASIVO, PATRIMONIO Y RESULTADOS (13)



(13) LOS PAPELES DE TRABAJO DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR,  
LIC. CARLOS H. MORALES O. Pág. 27  
COLECCION DE TEXTOS DE AUDITORIA Y FINANZAS 48. USAC



ORGANIZACION DE CAJA Y BANCOS (14)



(14) LOS FAPALES DE TRABAJO DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR.  
LIC. CARLOS H. MORALES O. Pag. 28  
COLECCION DE TEXTOS DE AUDITORIA Y FINANZAS #8. USAC

En el capítulo VII caso práctico de auditoría, se ejemplificará en detalle la elaboración de los papeles de trabajo de una auditoría de estados financieros.

#### 5.7 LOS PAPELES DE TRABAJO DE LA AUDITORIA POR CICLOS DE TRANSACCIONES. (15)

Los papeles de trabajo de la auditoría por ciclos deberán ser preparados con los mismos requisitos y en la misma forma que los de la auditoría financiera, teniendo diferencia solamente en los índices, que en esta forma llevarán la inicial del ciclo a que corresponde las sumarias, y las cédulas analíticas se les agregará el número de la función a que corresponde.

El ordenamiento que se anexa, pretende ser utilizado de manera uniforme para algunas empresas, quedando a criterio del auditor, el manejo y la preparación de sus papeles de trabajo.

-----  
Resúmenes de Auditoría, por ciclos de transacciones.  
Preparado por Lic. Luis Alfredo Monzón. 1987

## **CICLO DE ADMINISTRACION DEL TRABAJO**

- A-1 Índice General de Papeles de trabajo.
- A-2 Informe Definitivo de Auditoría Interna.
- A-3 Informe Preliminar de Auditoría Interna.
- A-4 Asignación de Equipo de Auditoría.
- A-5 Estimado y Control de Tiempo.
- A-6 Memorándum de Variaciones de Tiempo.
- A-7 Fechas Claves e Instrucciones del Jefe de Departamento.
- A-8 Carta de Autorización del Consejo de Administración para efectuar la Auditoría.
- A-9 Correspondencia General (Solicitud de Documentación).
- A-10 Programa General de Trabajo.
- A-11 Distribución del Trabajo.
- A-12 Puntos de Revisión del Jefe y Subjefe del Departamento.
- A-13 Puntos de Revisión del Senior o Encargado.
- A-14 Status del Trabajo.
- A-15 Puntos para Mejorar un Próximo Trabajo.
- A-16 Resultado de la Discusión del Informe de la Auditoría Interna.
- A-17 Seguimiento del Informe de Auditoría Anterior.
- A-18 Informe del Seguimiento de Auditoría Anterior.
- A-19 Hojas de Cotejo.

## **CICLO DE EVALUACION Y ANALISIS DE RIESGOS**

- R-1 Perfil de la Empresa.
- R-2 Análisis de Riesgo General.
- R-3 Memorándum de Problemas.
- R-4 Índice de Puntos para Informe.
- R-5 Puntos para Informe.

## **CICLO DE INFORME FINANCIERO**

- F-1 Balance General Activo.
- F-2 Balance General Pasivo y Patrimonio.
- F-3 Estado de Resultados.
- F-4 Estado de Costo de Producción.
- F-5 Estado de Cambios o Flujo de Efectivo.
- F-6 Estados Financieros Presupuestados.
- F-7 Ajustes.
- F-8 Reclasificaciones.
- F-9 Consolidación de Estados Financieros.
- F-10 Revisión de Cálculo del ISR.
- F-11 Cuentas de Orden.

## R-1 PERFIL DE LA EMPRESA

01. Resumen de las escrituras de constitución y sus modificaciones.
02. Actividad de la empresa y ubicación geográfica.
03. Principales Clientes.
04. Principales Proveedores.
05. Organigrama General de la Empresa.
06. Personal Clave y Administrativo.
07. Distribución de la Información Financiera.
08. Entes Fiscalizadores.
09. Existencia de Manuales de Procedimientos y Descripciones de Puestos.
10. Información Procesada por Medio de Equipos de Computación.
11. Planes a Corto, Mediano y Largo Plazo.
12. Principales Políticas por Escrito.
13. Reparos Fiscales.

## R-2 ANALISIS DEL RIESGO GENERAL

01. Descripción General del Trabajo y Alcance.
02. Descripción de los Principales Rubros a Examinar.
03. Análisis Financiero.
  - Balance General Comparativo.
  - Estado de Resultados Comparativo.
  - Estado de Flujo de Caja Comparativo.
  - Análisis de Variaciones.

## CICLO DE TESORERIA

- T Sumaria del ciclo.
- T-1 Manejo y custodia del efectivo en caja general.
- T-2 Depósitos bancarios.
- T-3 Transferencias bancarias.
- T-4 Emisión de cheques.
- T-5 Manejo y control de fondos fijos.
- T-6 Manejo y control de cajas chicas derivadas de los fondos fijos.
- T-7 Control y Administración de disponibilidades.
- T-8 Conciliaciones bancarias.
- T-9 Manejo, custodia y control del fondo del Consejo de Administración.
- T-10 Custodia y control de las cuentas de ahorro e intereses devengados.
- T-11 Custodia y recuperación de cheques rechazados.
- T-12 Manejo y custodia de valores (acciones, bonos, etc.)
- T-13 Manejo y control de préstamos bancarios.
- T-14 Otras funciones que surjan a criterio del senior o encargado.

T-29	
T-30	Caja general.
T-35	Fondos fijos y cajas chicas.
T-40	Depósitos Monetarios.
T-45	Depósitos de ahorro.
T-50	Depósitos en el extranjero.
T-55	Fondos en tránsito.
T-60	Inversiones entre compañías relacionadas.
T-65	Inversiones en otras empresas.
T-70	Inversión fondo del Consejo de Administración.
T-75	Anticipos y cuentas por cobrar a accionistas.
T-80	Intereses y dividendos por cobrar.
T-85	Cheques rechazados.
T-100	Préstamos de banco locales corto plazo y largo plazo.
T-105	Préstamos de otras instituciones corto plazo y largo plazo.
T-110	Préstamos del exterior corto plazo y largo plazo.
T-115	Dividendos y cuentas por pagar a accionistas.
T-120	Intereses por pagar.
T-150	Capital pagado.
T-155	Reservas de capital.
T-160	Superávit.
T-200	Productos.
T-210	Costos y gastos.
T-300	Índice de pruebas y cumplimiento.

#### CICLO DE INGRESOS

I	Sumaria.
I-1	Pedidos de ventas (contado y crédito).
I-2	Aprobación de créditos.
I-3	Facturación (contado y crédito).
I-4	Entrega de mercaderías.
I-5	Control y administración de cuentas por cobrar a clientes.
I-6	Recepción y custodia de documentos de créditos y garantías.
I-7	Cobranzas.
I-8	Liquidaciones de vendedores.
I-9	Ingreso del efectivo.
I-10	Cálculo y contabilización de las comisiones.
I-11	Devolución de mercaderías.
I-12	Custodia, venta y liquidación de promociones.
I-13	Bonificaciones a clientes.
I-14	Bonificaciones a empleados por ventas.
I-15	Costo de ventas.
I-16	Otras funciones que surjan a criterio del Senior o encargado.
I-29	

- I-30 Cuentas y documentos por cobrar a clientes.
- I-35 Cuentas por cobrar a compañías relacionadas.
- I-40 Cuentas por cobrar diversas.
- I-100 Anticipos de clientes.
- I-200 Ventas y devoluciones sobre ventas.
- I-205 Costo de ventas.
- I-210 Gastos de ventas (excepto sueldos, prestaciones y depreciaciones).
- I-215 Otros productos y gastos.
- I-300 Índice de pruebas de cumplimiento.

### CICLO DE EGRESOS

- E Sumaria.
- E-1 Solicitud de compra.
- E-2 Cotización y selección de proveedores.
- E-3 Emisión orden de compra.
- E-4 Recepción de mercaderías.
- E-5 Control de calidad de las compras.
- E-6 Devoluciones sobre compras.
- E-7 Control y administración de cuentas por pagar.
- E-8 Recepción y custodia de facturas pendientes de pago.
- E-9 Otras funciones que surjan a criterio del Senior o encargado.
  
- E-29 Depósitos.
- E-30 Iva por cobrar.
- E-35 Pedidos en tránsito locales.
- E-40 Pedidos en tránsito del exterior.
- E-50 Gastos pagados por anticipado corto plazo y largo plazo.
- E-55 Otros activos.
- E-100 Proveedores locales.
- E-105 Proveedores del exterior.
- E-110 Impuestos y otras contribuciones.
- E-115 Cuentas por pagar a empresas relacionadas.
- E-120 Otras cuentas por pagar.
- E-200 Gastos de administración (excepto sueldos, prestaciones y depreciaciones).
- E-205 Otros gastos.
- E-300 Índice de pruebas de cumplimiento.

### CICLO DE CONVERSION

- C Sumaria.
- C-1 Custodia física y controles de almacén.
- C-2 Planeación de la Producción.

- C-3      Requerimiento de materiales para la producción.
- C-4      Requerimiento de materiales para otros fines.
- C-5      Entregas y salidas de almacén.
- C-6      Recepción, custodia física y controles de planta aplicables a los materiales que ingresan al proceso.
- C-7      Recepción, custodia física y controles de planta aplicables al producto en proceso.
- C-8      Control de calidad durante el proceso productivo.
- C-9      Control de calidad del producto terminado.
- C-10     Reportes de la planta referentes a la producción.
- C-11     Traslado a la bodega de producto terminado.
- C-12     Custodia física y controles del almacén de producto terminado.
- C-13     Traslados entre bodegas (producto terminado y materia prima).
- C-14     Funcionamiento y control de los departamentos que prestan servicios al proceso productivo en forma indirecta
- C-15     Distribución y control contable de los costos de mano de obra aplicables a la producción.
- C-16     Distribución y control contable de los gastos indirectos de fabricación.
- C-17     Bases para la determinación del punto de equilibrio.
- C-18     Custodia física y control de los sub-productos y desechos.
- C-19     Valuación de inventarios.
- C-20     Determinación del costo del producto terminado y producto en proceso (standard, real u otro).
- C-21     Custodia física y control de los activos fijos.
- C-22     Control contable de los activos y sus depreciaciones.
- C-23     Bajas y ventas de activos fijos.
- C-24     Control de gastos de mantenimiento y reparaciones por activo.
- C-25     Otras funciones que surjan a criterio del Senior o Encargado.
- C-29
- C-30     Producto terminado.
- C-33     Producto en Proceso.
- C-36     Materia prima.
- C-39     Material de envase.
- C-42     Otros materiales.
- C-45     Inventarios en consignación
- C-48     Terrenos y otros activos no depreciables.
- C-51     Edificios e instalaciones neto.
- C-54     Maquinaria y otros equipo neto.
- C-57     Vehiculos neto.
- C-60     Mobiliario y equipo neto.
- C-63     Herramienta neto.
- C-66     Otros activos fijos neto.
- C-69     Envase neto.
- C-72     Pérdidas de capital.
- C-100    Depósitos de envase.

- C-200 Costo de Producción.
- C-210 Gastos de venta.
  - Depreciaciones.
  - Amortizaciones.
  - Rotura de envase.
  - Obsequio de producto.
  - Pérdida de producto.
- C-220 Gastos de administración (incluye las mismas cuentas de gastos de venta).
- C-230 Otros productos.
- C-240 Otros gastos.
- C-300 Pruebas de cumplimiento.

### CICLO DE NOMINAS

- N Sumaria del ciclo.
- N-1 Solicitud de personal.
- N-2 Selección de personal.
- N-3 Contratación de personal.
- N-4 Capacitación y entrenamiento de personal.
- N-5 Control y administración de la asistencia al personal.
- N-6 Niveles y reportes de supervisión.
- N-7 Niveles de prestaciones.
- N-8 Incentivos y promociones al personal.
- N-9 Control de permisos y ausencias de personal.
- N-10 Control de vacaciones al personal.
- N-11 Retenciones y descuentos al personal.
- N-12 Evaluación periódica del personal.
- N-13 Transferencia de empleados entre compañía.
- N-14 Plan de jubilaciones.
- N-15 Autorización de tiempo extraordinario.
- N-16 Elaboración de nóminas y planillas.
- N-17 Bases para la distribución y registro de las nóminas.
- N-18 Cancelación de la nómina.
- N-19 Cálculo de la indemnización y pasivo laboral.
- N-20 Despidos.
- N-21 Bases para los incrementos de sueldos.
- N-22 Control, custodia y actualización de expedientes del personal.
- N-23 Otras funciones que surjan a criterio del Senior o Encargado.
- N-29
- N-30 Cuentas por cobrar del personal de la empresa.
- N-100 Cuentas por pagar al personal de la empresa.
- N-110 Retenciones y descuentos al personal.
- N-120 Provisión para indemnizaciones.
- N-200 Costos de producción.
  - Sueldos y jornales ordinarios y extraordinarios.
  - Prestaciones laborales.



- Indemnizaciones.
- Jubilaciones.
- Capacitación y becas.
- Implementos y medicina.
- N-210 Gastos de venta (incluye las mismas cuentas de costo de producción excepto jornales).
- N-220 Gastos de administración (incluye las mismas cuentas de costos de producción).
- N-230 Otros gastos.
- N-300 Pruebas de cumplimiento.

A continuación se incluye un ejemplo de cédulas sumarias de los diferentes ciclos:



<i>La Comercial, S.A.</i>	<i>H.P.</i>	<i>Fecha</i>	
	<i>R.P.</i>	<i>Fecha</i>	<b>T</b>
<i>Cédula sumaria de Tesorería</i>			
<i>30-06-92</i>			

	<i>S/</i>	<i>Ajustes y/o</i>	<i>S/</i>
	<i>30-06-92</i>	<i>reclasificaciones</i>	<i>Auditado</i>
<b><u>ACTIVO</u></b>			
<i>Caja especial</i>			
<i>Efectivo en tránsito</i>			
<i>Caja Chica</i>			
<i>Banco de Exportación</i>			
<i>Banco G &amp; T</i>			
<i>Cuentas x Cobrar C/P</i>			
<i>Cuentas x Cobrar L/P</i>			
<i>Inversiones</i>			
	<i>Q.</i>		<i>Q.</i>
<b><u>PASIVO</u></b>			
<i>Cuentas x Pagar C/P</i>			
<i>Préstamos bancarios</i>			
	<i>Q.</i>		<i>Q.</i>
<b><u>CAPITAL</u></b>			
<i>Autorizado</i>			
<i>Acciones x suscribir</i>			
<i>Aportes futuros a capital</i>			
<i>Reserva Legal</i>			
<i>Utilidades acumuladas</i>			
<i>Utilidad ejercicio</i>			
<i>Publicidad</i>			
	<i>Q.</i>		<i>Q.</i>
<b><u>RESULTADO</u></b>			
<i>Gastos financieros</i>			
<i>Diferencial cambiario</i>			
<i>Intereses Cta. Ahorro</i>			
	<i>Q.</i>		<i>Q.</i>

*La Comercial, S.A.*

*H.P.*

*Fecha*

*R.P.*

*Fecha*

*C*

***Cédula sumaria de Conversión  
30-06-92***

	<i>S/ 30-06-92</i>	<i>Ajustes y/o reclasificaciones</i>	<i>S/ Auditado</i>
<b><i>ACTIVOS</i></b>			
<i>Inventarios</i>			
<i>Maquinaria y Equipo</i>			
<i>Vehículos</i>			
<i>Mobiliario y Equipo</i>			
<i>Dep. Acum. Maquinaria</i>			
<i>Dep. Acum. Vehículos</i>			
<i>Dep. Acum. Mob. y Equipo</i>			
<i>Mejoras a propiedades</i>			
<i>Amort. Acum. Mejoras</i>			
	<i>Q.</i>		<i>Q.</i>
<b><i>RESULTADOS</i></b>			
<i>Utilidad venta activos</i>			
<i>Materiales consumidos</i>			
<i>Depreciación maquinaria</i>			
<i>Depreciación Mob. y Equipo</i>			
<i>Depreciación Vehículos</i>			
<i>Amortizaciones</i>			
<i>Destrucción inventarios</i>			
<i>Pérdida por robo Inventario</i>			
	<i>Q.</i>		<i>Q.</i>

<i>La Comercial, S.A.</i>	<i>H.P.</i>	<i>Fecha</i>
	<i>R.P.</i>	<i>Fecha</i> E 1/2
<i>Cédula sumaria de Egresos - Compras</i>		
<i>30-06-92</i>		

	<i>S/</i>	<i>Ajustes y/o</i>	<i>S/</i>
	<i>30-06-92</i>	<i>reclasificaciones</i>	<i>Auditado</i>
<b>ACTIVO</b>			
<i>Gastos pagados x anticipado</i>			
<i>Derechos y depósitos</i>			
<i>Cargos diferidos</i>			
	<i>Q.</i>		<i>Q.</i>
<b>PASIVO</b>			
<i>Proveedores locales</i>			
<i>Iva por pagar</i>			
<i>Bonos emergencia</i>			
<i>ISR</i>			
<i>Impuestos retenidos</i>			
<i>Seguros por pagar</i>			
<i>Varios por pagar</i>			
	<i>Q.</i>		<i>Q.</i>
<b>RESULTADOS</b>			
<i>Alquiler edificios</i>			
<i>Arrendamiento maquinaria</i>			
<i>Rep. y Mant. Edificio</i>			
<i>Rep. y Mant. Maquinaria</i>			
<i>Rep. y Mant. Mobiliario</i>			
<i>Energía Eléctrica</i>			
<i>Agua</i>			
<i>Papelería</i>			
<i>Material de Empaque</i>			
<i>Misceláneos</i>			
<i>Viajes</i>			
<i>Diets</i>			
<i>Gasolina</i>			
<i>Arrendamiento Vehículos</i>			
<i>Seguros vehículos</i>			
<i>Seguros vida</i>			
<i>Decoración tiendas</i>			
<i>Teléfono, telex, fax</i>			
<i>Correo</i>			
<i>van</i>			



La Comercial, S.A.	H.P.	Fecha	
	R.P.	Fecha	N
Cédula sumaria de Egresos - Nómina			
30-06-92			

	S/	Ajustes y/o	S/
	30-06-92	reclasificaciones	Auditado
<b>ACTIVO</b>			
Funcionarios y empleados			
Cuentas por liquidar			
	Q.		Q.
<b>PASIVO</b>			
Retención de sueldos			
Provisión vacaciones			
Provisión aguinaldo			
Prestaciones por pagar			
Reserva indemnizaciones			
Reserva compensación			
Reserva contingencias			
	Q.		Q.
<b>RESULTADOS</b>			
Mano de obra indirecta			
Mano de obra directa			
Gastos personal			
Comisiones			
Bonificación por decreto			
Cuota IGSS			
Aguinaldo			
Indemnizaciones			
Vacaciones			
Compensación económica			
por tiempo de servicio			
Sueldos			
Gastos reclutamiento personal			
Otros			
	Q.		Q.

## CAPITULO VI

### PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS DE AUDITORIA. (16)

Para la ejecución de cualquier trabajo de auditoría, bien sea practicada en forma interna o externa, son numerosos los elementos que debe tomar en cuenta el profesional encargado de esa actividad.

Dentro de estos elementos destacan los Procedimientos y Técnicas de auditoría, a las que la Comisión de Normas y Procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. A., los define como:

#### 6.1 DEFINICION.

##### 1. Procedimientos de auditoría:

Se llama así al conjunto de técnicas de investigación aplicadas a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias relativos a los estados financieros examinados, y mediante las cuales el contador público y auditor obtiene las bases para fundamentar su opinión sobre los estados financieros sujetos a examen.

##### 2. Técnicas de auditoría:

Se llama técnicas de auditoría a los recursos particulares de investigación que el auditor usa para obtener la información que necesita y para comprobar la información que otros le han suministrado o él mismo ha obtenido.

#### 6.2 NATURALEZA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Una fase importante del proceso de planeación de la auditoría es la determinación de objetivos de la auditoría claramente definidos.

El objetivo primario es contar con una base para la expresión de una opinión, la cual se alcanza mediante una división de la información financiera sobre la que se va a informar en componentes esenciales y en formarse conclusiones sobre los objetivos de la auditoría ya

-----  
(16) Procedimientos y técnicas de auditoría.  
Esperanza Roldán de Morales. Trabajo presentado en  
Marzo/89. Curso Auditoría I. USAC



establecidos para dichos componentes. Es importante recordar, sin embargo, que la opinión del auditor recae sobre los estados financieros tomados en conjunto y no sobre transacciones individuales, ni sobre los sistemas contables ni sobre los controles internos circundantes a tales sistemas.

El propósito del auditor es el de alcanzar un grado adecuado de satisfacción de que, en todos los aspectos de importancia, los estados financieros como un todo y sus componentes individuales son:

**1. Completos:**

Que no existe transacciones, activos o pasivos de importancia del cliente que no sean los ya registrados o divulgados.

**2. Fehacientes o auténticos:**

El cliente posee o cuenta con posesión apropiada sobre los activos y éstos existen en realidad; y que los pasivos sobre los que se está opinando y las acumulaciones sobre las que se opina, representan transacciones del cliente que en realidad si ocurrieron.

**3. Presentados en forma razonable y consistente:**

Los activos y pasivos y las transacciones acumuladas del cliente estén adecuada y consistentemente clasificadas, descritas, divulgadas, valuadas y medidas.

Pero... qué técnicas y/o procedimientos de auditoría va a aplicar el auditor durante su trabajo para alcanzar ese grado de satisfacción?

Es imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para examinar los datos de los estados financieros. Las diferencias en la forma de realizar las operaciones, en los sistemas de organización de las empresas, en los trámites y rutinas seguidos para su control y contabilización y, en general, en los detalles de operación de los negocios, hacen que lo que sería una prueba adecuada en un caso, no lo sea en otro; por lo que los procedimientos y técnicas de auditoría que se apliquen deben estar en concordancia con las características de la empresa cuyos estados financieros se van a dictaminar.

Por esta razón, es el criterio profesional del propio auditor el que debe dar la pauta definitiva respecto a qué combinación de técnicas o pruebas serán las que le proporcionen la evidencia necesaria que le dé la suficiente certeza moral para fundamentar su opinión

de tal manera que ésta sea una opinión objetiva y profesional.

### 6.3 EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS: (17)

Dada la naturaleza de las operaciones de las empresas y el hecho de que muchas de estas operaciones son de características repetitivas formando numerosas operaciones individuales, no es posible el examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global.

Cuando existen estas partidas globales que llenan los requisitos de multiplicidad de partida y similitud entre ellas, el auditor recurre al procedimiento de examinar una muestra parcial de las partidas individuales y derivar del resultado del examen de esta muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento de inferencia inductiva, no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas; se llama en el campo de la auditoría el método de pruebas selectivas.

La relación que guarda el número de partidas individuales examinadas con el número de partidas individuales que forman la partida total se denomina EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA, y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la propia auditoría.

Son varios los elementos que determinan la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría:

1. El grado de eficiencia en el control interno.
2. Número de partidas que forman la partida global o universo.
3. Número de errores o partidas equivocadas encontradas en el examen practicado, etc.

Por lo cual es imposible establecer, en un trabajo de este tipo, reglas generales para determinar la extensión que debe darse a los procedimientos de auditoría.

Por esta razón, es el criterio profesional del auditor el que da la pauta definitiva respecto a en qué momento

-----  
(16) Procedimientos y técnicas de auditoría.  
Esperanza Roldán de Morales. Trabajo presentado en  
Marzo/89. Curso Auditoría I. USAC

los resultados de los procedimientos de auditoría le dan la suficiente certeza moral para fundar su opinión, de tal manera que ésta sea una opinión objetiva profesional.

#### 6.4 OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA: (18)

Se llama oportunidad de los procedimientos de auditoría a la época o tiempo más conveniente que estos procedimientos se van a aplicar; cuando sus resultados serán más beneficiosos para el trabajo que se está realizando.

Es igualmente el criterio del propio auditor, tomando en cuenta las circunstancias del trabajo concreto que va a realizar, el que debe determinar la oportunidad en que se aplicaran los procedimientos.

#### 6.5 TECNICAS DE AUDITORIA UTILIZADA:

El auditor necesita reunir suficientes pruebas para fundamentar su dictamen.

Los métodos por los cuales el auditor examina las pruebas o evidencias son las técnicas de auditoría, siendo las principales:

##### 1. Estudio General:

Consiste en la apreciación que hace el auditor, aplicando su juicio profesional, experiencia y preparación a los datos, estados financieros y otros, pertenecientes a la empresa que va a examinar. Esta apreciación antecede a la aplicación de cualquier otra técnica de auditoría.

Puede ser formal, cuando se hace en base de estados comparativos; e informal, cuando se hace por la sola lectura de los estados financieros.

##### 2. Análisis:

Consiste en la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta para que constituya unidades homogéneas o significativas.

El análisis puede hacerse de dos formas:

-----  
(16) Procedimientos y técnicas de auditoría.  
Esperanza Roldán de Morales. Trabajo presentado en  
Marzo/89. Curso Auditoría I. USAC

- **Análisis de saldos:**  
Existen cuando los distintos movimientos que se registran son compensaciones de otras.
  - **Análisis de movimientos:**  
Cuando los saldos de las cuentas son acumulaciones, como sucede con las cuentas de resultados.
3. **Inspección:**  
La evidencia más directa sobre la existencia de un activo puede ser obtenida mediante su inspección física, por ejemplo:
- Inspección física de activos físicos.
  - Observación de la toma física de los inventarios;
  - Arqueos de cajas y valores.
4. **Confirmaciones:**  
La obtención de confirmaciones usualmente por escrito respecto a algunos aspectos de los estados financieros, es por lo general, un medio muy satisfactorio y eficiente de obtener evidencia en auditoría. Estos procedimientos comprenden:
- Confirmación de los saldos de cuentas por cobrar directamente con los clientes.
  - Confirmación de los saldos de cuentas por pagar con los proveedores o acreedores de la empresa.
  - Cartas obtenidas de los abogados de la empresa sobre litigios, reclamaciones, etc.
  - Confirmación de inventarios, en custodia de terceros.
5. **Investigación:**  
Es la información que obtiene el auditor a través de los propios funcionarios o empleados de la empresa. En ocasiones, cuando la importancia de los datos lo amerita, el resultado de las investigaciones realizadas, se pone por escrito, en forma de memorandos o resúmenes firmados por las personas que participaron en ellas, o en forma de documentos o cartas dirigidas por dichas personas al auditor. Esta modalidad recibe el nombre de declaraciones o certificaciones.
6. **Observación:**  
La observación de los procedimientos de la empresa puede suministrar valiosa evidencia en áreas tales como inventarios físicos y el pago de nóminas. La observación suministra evidencia confiable respecto a la forma de ejecución de los procedimientos en la fecha en que son observados, pero no en todo momento. Ej.: Observación de los inventarios físicos.

7. Cálculo:

La verificación de la exactitud aritmética de registros contables o la realización de cálculos independientes para verificarlos es por lo general un paso de auditoría esencial para garantizar la integridad y exactitud de tales registros. Por ejemplo: el monto de intereses cobrados por anticipado que se presenta como créditos diferidos o el monto de las depreciaciones aplicadas durante el año, son resultado de cálculos realizados sobre bases previamente determinadas. El auditor puede cerciorarse de la corrección numérica de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas. Es conveniente que el cálculo se efectúe por otros procedimientos diferentes al empleado originalmente por el cliente. Si el cálculo fué mensual, el auditor lo puede aplicar por cálculo global.

## CAPITULO VII

### AUDITORIA DE ACTIVOS

#### 7.1 AUDITORIA DE EFECTIVO EN CAJA Y BANCOS Y VALORES.

El área de efectivo en caja y bancos comprende el efectivo disponible inmediatamente y sin restricciones. Debe tenerse en cuenta que el concepto genérico de efectivo comprende no solamente la moneda o billetes incluidos en las cajas y los saldos de las cuentas bancarias de cheques, sino otros valores que son asimilables por su fácil disponibilidad y su no restrictividad. Entre estos se pueden aceptar los llamados documentos de cobro inmediato, cheques expedidos por la empresa pero retenidos, fondos de caja chica y de trabajo. Entre los documentos de cobro inmediato pueden incluirse los giros postales, giros bancarios, giros telegráficos, etc.

Podría decirse que por las características de esta área, su revisión no presenta muchos problemas. Sin embargo, este renglón del activo se presta a manipulaciones, malos manejos o fraudes.

Pero, en último término, todas las operaciones de la empresa se reflejan precisamente en caja y bancos, ya que todo el ciclo de operaciones finalmente tiene que traducirse en cobro de derechos por servicios o bienes y en pago a terceras personas o a socios.

##### 7.1.1 Objetivos de la auditoría de caja y bancos: (19)

1. Determinar si los fondos de efectivo y depósitos a la vista que se presentan en los estados financieros son auténticos.
2. Determinar si se presentan todos los fondos y depósitos que existen.
3. Determinar si los fondos y depósitos que se presentan dentro del rubro de efectivo en caja

-----  
(19) Los requisitos mínimos que el Contador Público debe observar en la ejecución de una auditoría.  
Lic. Carlos H. Morales O.  
Colección de textos de auditoría y finanzas #4.  
USAC

y bancos llenan las condiciones de disponibilidad.

4. Determinar si los fondos y depósitos que no son dinero efectivo o sustitutos perfectos del dinero, como las divisas extranjeras y metales preciosos, están adecuadamente valuadas.

#### 7.1.2 Control Interno.

Especialmente en este renglón del balance, de fácil manipulación y de manejo peligroso, el control interno debe ser adecuado y es determinante de los procedimientos de auditoría que deberá llevar a cabo el contador público en su examen.

El principio fundamental en este control interno radica en la separación clara entre las funciones de custodia de los valores, de autorización y de registro contable. Con base en este principio se pueden enunciar las siguientes recomendaciones generales:

1. Deben delimitarse claramente las tareas de los cajeros, para que no tengan intervención en operaciones con registros contables principales o auxiliares.
2. Debe establecerse un sistema adecuado de fianzas para todos los empleados que manejan fondos.
3. Todos los recibos que sirvan para amparar ingresos de efectivo deben estar prenumerados.
4. Los ingresos diarios no deben mezclarse en ninguna forma con los fondos fijos de caja ni utilizarse para pagos.
5. Si las circunstancias y características de la empresa lo permiten, es recomendable que los ingresos en efectivo se depositen íntegros y en forma intacta en el banco el día siguiente hábil después de recibido.
6. Las conciliaciones mensuales de las cuentas bancarias de cheques deben ser efectuadas por empleados ajenos a la administración y custodia de los fondos, y revisada por otra persona.
7. En términos generales se obtiene un buen control de los egresos estableciendo fondos de caja chica para los gastos menores de la empresa, préstamos al personal, etc., fijando la política de realizar todos los demás pagos por medio de cheques firmados mancomunadamente

NOTA: En Capítulo VIII, ver cuestionario de Control Interno.



EMPRESA COMERCIAL, S.A.  
Programa de auditoría

7.1.3

CAJA Y BANCOS  
General

No.	PROCEDIMIENTOS	Hecho por:	Observaciones
1.	<p>Los procedimientos de auditoría aplicables a caja y bancos están condicionados, indudablemente, al mayor o menor grado de efectividad del control interno, que puede alterar, no sólo el alcance de las pruebas sino su naturaleza y oportunidad de las técnicas empleadas.</p> <p><u>Procedimientos obligatorios:</u></p> <p>1.1. Arqueo de efectivo y valores similares: a. Caja Chica; b. Caja General; c. Valores</p> <p>1.2 Corte de ingresos y egresos a. Prueba de ingresos; b. Prueba de egresos.</p> <p>1.3 Confirmación y revisión de conciliaciones bancarias al final del año.</p> <p>1.4 Revisión de trasposos entre bancos y/o compañías afiliadas al final del año.</p> <p>1.5 Transferencias de caja.</p>		
2.	<p><u>Otros procedimientos</u></p> <p>2.1 Conciliaciones bancarias a fecha preliminar.</p> <p>2.2 Examen de hechos y transacciones posteriores.</p> <p>2.3 Cuestionario de control interno.</p>		

Hecho por \_\_\_\_\_  
Revisado por \_\_\_\_\_  
Autorizado por \_\_\_\_\_

Fecha \_\_\_\_\_  
Fecha \_\_\_\_\_  
Fecha \_\_\_\_\_

7.1.4 **Cómo desarrollar algunos procedimientos del programa de auditoría.**

**PRUEBA DE INGRESOS:**

El objetivo de esta prueba es determinar si los ingresos se depositan el día siguiente hábil, en forma íntegra e intacta.

1. Determine base de selección e indique período a examinar.
2. Por el período seleccionado obtenga: informes de cobradores, registro de cheques recibidos por correo, copias de recibos de caja, copias de facturas cobradas y/o cualquier otro documento que la compañía utilice para controlar sus ingresos, y
  - a. Determine el monto cobrado, mediante revisión de la sumarización de los documentos mencionados anteriormente, en la póliza de ingreso respectiva y compruebe:
    - Datos transcritos.
    - Secuencia numérica de los recibos de caja.
    - Verificación de sumas.
    - Contabilización oportuna.
  - b. Asegúrese que los descuentos por pronto pago hayan sido concedidos de acuerdo con la política de la compañía y estén aprobados.
  - c. Coteje el total de las pólizas de ingresos examinadas al libro de caja y al mayor.
3. Obtenga los duplicados de las fichas de depósito que corresponden a los ingresos examinados en el punto 2 anterior.
  - a. Revise las sumas.
  - b. Coteje los totales a: (1) las pólizas de ingresos y (2) a los créditos en los estados de cuenta del banco.
  - c. Coteje los cobros hechos por cheque y en

efectivo, según surge del punto 2, a los montos individuales que aparecen en las fichas de depósito selladas por el banco.

- d. Asegúrese que los cobros se hayan depositado intactos al día siguiente de haber sido efectuados.
4. Coteje los cobros individuales con los créditos en el auxiliar de clientes.
5. Por un período determinado (un mes, por ejemplo) compruebe las sumas en el libro de caja (columna de ingresos) y coteje los postes al libro mayor. Es posible que este procedimiento pueda ser efectuado en combinación con el punto 6 del programa para conciliaciones bancarias -preliminar.

#### **PRUEBA DE EGRESOS:**

Puede decirse que es una prueba de cumplimiento del control interno y sirve (valga la redundancia), para comprobar si los procedimientos que se han establecido para efectuar un pago, se han cumplido.

1. a. Efectué una selección de desembolsos e indique la base de selección. Considere la conveniencia de aplicar muestreo estadístico, pero si es poco práctico, efectúe la selección a base de criterio; en este último caso, trate de cubrir los diferentes tipos de egresos efectuados y comente las razones para hacer la selección a base de criterio.
- b. La mayoría de los egresos que se examinan a través de esta prueba están documentados con recibos de caja de los proveedores. Las facturas originales, órdenes y pedidos de compra, informes de recepción, etc., han sido registrados previamente con un crédito en cuentas por pagar y posiblemente se encontrarán archivados en la operación original. En estos casos, y para cumplir los procedimientos obligatorios de la prueba de egresos, es necesario canali-

zar esta prueba a través de los controles y registros de cuentas por pagar.

- c. Compruebe las sumas del registro de comprobantes por pagar (o libros de caja) por un período seleccionado y coteje los pases al libro mayor.
2. Compare los comprobantes de egresos seleccionados con el registro de comprobantes por pagar (o con el libro de caja-egresos).
  3. Respecto a las facturas que amparen los egresos seleccionados:
    - a. Examine cotizaciones, precios en el mercado, etc., referentes a los precios que aparecen en las órdenes de compra examinadas.
    - b. Compárelas contra los pedidos u órdenes de compra al proveedor en cuanto a nombre del proveedor, cantidad, precio y condiciones.
    - c. Cerciórese de la identidad de los proveedores importantes que no le sean muy conocidos.
    - d. Examine las facturas seleccionadas en cuanto a su aprobación, cancelación, deducciones por descuentos, distribución contable y requisitos fiscales.
  4. Asegúrese que sean adecuados los controles sobre entregas parciales y observe que la organización del departamento de compras sea adecuada (incluya breve comentario sobre los procedimientos de compras seguidos por la compañía).
  5. Asegúrese que se están recibiendo las mercancías o servicios, a que se refiere los pagos seleccionados a través de:
    - a. Cotejo de unidades, referencias, etc., que indique el proveedor en su factura o nota de envío con los informes del departamento de recepción y cargos en el registro de

inventarios perpetuos.

- b. Revisión de presupuestos de propaganda, etc., debidamente autorizados y controlados en cuanto a su realización.
  - c. Cotejo de las cuentas de fletes pagados sobre compras contra las facturas de los proveedores, o informes de recepción.
  - d. Cotejo de las cuentas de fletes pagados sobre ventas, contra las notas de remisión.
6. Observe los procedimientos de cancelación de los comprobantes de pago.
  7. Prepare un resumen de las partidas examinadas:
    - a. Detallado según el catálogo de cuentas usado por la compañía para las partidas examinadas con este programa.
    - b. Agregando en forma global, las partidas examinadas en otras secciones (efectivo, cuentas por cobrar, inventarios, activo fijo, otros activos, pasivos y resultados.

#### CONCILIACIONES BANCARIAS - PRELIMINAR.

1. Examine cheques por montos importantes y otras partidas pendientes no examinadas en nuestra última revisión.
2. Indique el mes y las cuentas bancarias seleccionadas para la revisión.
3. Por las cuentas bancarias a ser revisadas, obtenga:
  - a. Estado de cuenta del banco por el mes seleccionado.
  - b. Estado de cuenta del banco por un período

posterior a la fecha de la conciliación.

- c. Copias de las conciliaciones del mes anterior y del seleccionado, preparadas por la compañía.
4. Partiendo de las conciliaciones bancarias preparadas por la compañía al cierre del mes anterior:
- a. Compruebe su corrección aritmética.
  - b. Asegúrese que el saldo según banco coincida con el saldo inicial mostrado en el estado de cuenta del mes seleccionado.
  - c. Compare el saldo según libros con el libro de caja o libro mayor.
  - d. Asegúrese que toda partida pendiente en el mes haya sido correspondida en libros o por el banco al mes siguiente.
5. Por el mes seleccionado:
- a. Compare todos los créditos del estado de cuenta del banco contra los débitos en el libro de caja (ingresos) y contra depósitos y notas de crédito mostradas como pendientes en la conciliación anterior.
  - b. Compare todos los débitos del estado de cuenta del banco contra el libro de caja (egresos) y contra cheques y notas de débito mostradas como pendientes en la conciliación anterior.
  - c. Con respecto al punto 5b. compare los cheques primero con el estado de cuenta y después con el libro de caja (egresos) y/o con la conciliación anterior, con respecto a los cheques:
    - Determine que han sido pagados durante el período bajo revisión, examinando los sellos o perforaciones de pago puestas por el banco.
    - Examine los endosos y vea que coincidan con el nombre indicado en el cheque e investigue situaciones extraordinarias tales como endosos por empleados, etc.

-- Investigue que la secuencia numérica de los cheques esté completa.

6. Una vez hechos los procedimientos mencionados, toda partida que no hubiese sido correspondida durante el mes, proveniente de la conciliación del mes anterior, del libro de caja (ingresos y egresos) y del estado de cuenta del banco, debe formar parte del mes bajo revisión.
7. Por el período seleccionado, revise las sumas del libro de caja y coteje los traslados al libro mayor.
8. Compruebe las conciliaciones bancarias del mes seleccionado en la forma que se indica en el punto 4 anterior.
9. Investigue lo siguiente:
  - a. Que los ingresos se depositen oportunamente.
  - b. Cheques por montos importantes pendientes durante mucho tiempo.
  - c. Que los cheques anulados se mutilen adecuadamente.
  - d. Cheques girados "al portador", "a nosotros mismos", a bancos y a empleados (en este último caso omita los cheques de sueldos).
  - e. Que las partidas de conciliación atrasadas se investiguen oportunamente.
10. Considere la necesidad de asentar ajustes por las partidas que forman parte de las conciliaciones o por transacciones posteriores.

Que los funcionarios que firmen cheques sean debidamente autorizados y que no existan autorizaciones para individuos que ya no deben firmar por haber renunciado, cambiado de puesto, etc.

## CONCILIACIONES BANCARIAS = FINAL

(La guía siguiente debe usarse exclusivamente cuando se aplicó la guía para conciliaciones bancarias preliminares).

1. Obtenga:
  - a. Confirmación de todas las cuentas bancarias, incluyendo aquellas aparentemente cerradas desde la última revisión, directamente del banco. (Asegúrese que el banco llene todas las casillas de la solicitud de confirmación).
  - b. Estado de cuenta del banco por un período anterior a la fecha de la conciliación, directamente del banco.
  - c. Copia de las conciliaciones de todas las cuentas bancarias.
  
2. Partiendo de las conciliaciones bancarias preparadas por la compañía:
  - a. Compruebe su corrección aritmética.
  - b. Compare el saldo según el banco con las confirmaciones.
  - c. Compare el saldo según libros con el libro de caja o mayor.
  - d. Compruebe que todos los depósitos en tránsito hayan sido correspondidos oportunamente y anote las fechas en la conciliación.
  - e. Compruebe que los cheques pendientes de pago hayan sido pagados durante el período posterior.
  - f. Compruebe que las notas de débito y/o crédito que figuren como partidas de conciliación hayan sido correspondidas en libros durante el período posterior.
  
3. Coteje los depósitos y cheques emitidos pendientes, no correspondidos en el período anterior, al registro de ingresos y egresos y



examine la documentación que los respaldó.

4. Solicite y examine la documentación de cualquier otra partida que no haya sido correspondida con posterioridad.
5. Investigue lo siguiente:
  - a. Débitos importantes en los estados de cuenta posteriores, que no figuren como cheques pendientes de pago en las conciliaciones, teniendo en cuenta el programa de pasivos no registrados.
  - b. Cheques por montos importantes depositados antes de la fecha de la conciliación y devueltos por el banco en el período posterior.
  - c. Cualquier otra información mostrada en las confirmaciones.
6. Asegúrese que todas las partidas importantes de conciliación, mostradas en las conciliaciones que revisamos en la visita preliminar, hayan sido correspondidas posteriormente.
7. Revise las transacciones de caja de un período inmediatamente anterior y uno posterior al final del ejercicio y determine si hubo transacciones muy importantes o anormales que afecten los estados financieros al final del ejercicio. Observe si hay un corte adecuado de transacciones al final del año.
8. Considere la necesidad de asentar ajustes por las partidas que forman parte de las conciliaciones o por transacciones posteriores.

#### **ARGUEO DE CAJA**

El examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación, es la utilizada principalmente para revisar en especial el efectivo de los diversos fondos de la empresa o sea lo que comunmente se designa como arqueo.

Este arqueo de los fondos que constituye el recuento físico del efectivo y de los valores que forman parte de cada fondo, detallados claramente en cédulas de auditoría, se debe realizar en forma sorpresiva, teniendo en cuenta ciertas recomendaciones como las siguientes:

1. El arqueo de todos los fondos debe hacerse en forma simultánea a la misma fecha y hora, para evitar cualquier posible maniobra de "cubrirse" con el efectivo de los fondos entre sí.
2. Igualmente resulta conveniente en algunos casos, efectuar al mismo tiempo que el arqueo del efectivo, la inspección o arqueo de otros valores de fácil disponibilidad de la empresa, (a base de pruebas selectivas) tales como la existencia de documentos de cobro inmediato, documentos en proceso de cobranza.
3. En todo momento los arqueos de efectivo y de valores disponibles deben efectuarse con la presencia del encargado del fondo y de algún otro funcionario de la empresa, para el caso de necesitarse definir un faltante o un sobrante, etc.
4. En caso de no poderse concluir los arqueos en el mismo día, deberán guardarse los fondos en cajas selladas por el propio auditor, para evitar su manejo aislado y continuarse en esta forma hasta su terminación.
5. Al concluir el arqueo de cada uno de los fondos, el auditor deberá obtener la firma de conformidad del encargado indicando que tales fondos pertenecen a la empresa, que son los únicos que estaban en su poder a la fecha del arqueo y que le fueron devueltos de conformidad.
6. Posteriormente a la fecha del arqueo debe comprobarse la adecuada contabilización de los documentos y comprobantes que están formando parte del fondo y la reposición del mismo.

#### GUIA DE AUDITORIA PARA EFECTUAR UN ARQUEO DE CAJA.

1. Con el alcance y la extensión dada por el encargado de la auditoría y siempre bajo la presencia de su custodio, efectué el arqueo de los siguientes fondos:

- a. Cajas chicas.
  - b. Fondos variables de caja. (Caja general).
  - c. Cobranzas por depositar.
  - d. Cheques devueltos por el banco.
  - e. Cheques posfechados.
  - f. Fondos para pago de nóminas, participación, gratificaciones, etc.
  - g. Fondos para préstamos.
  - h. Cheques de la compañía pendientes de ser entregados.
  - i. Fondos que no sean propiedad de la compañía.
  - j. Fondos especiales (timbres fiscales, de correo, vales de comedor, etc.)
  - k. Sueldos no reclamados.
2. Determine el monto de los fondos a ser contados mediante referencia a los registros de contabilidad, documentos de ingreso o cualquier otro registro o confirmación, y a través de un adecuado corte de formularios.
3. Una vez terminado el arqueo, prepare la cédula respectiva y solicite de los encargados de los fondos que firmen en el espacio previsto.
4. Investigue lo siguiente:
- a. Reembolsos de caja chica por un período anterior a la fecha del arqueo. (Indique el período seleccionado).
  - b. Comprobantes dentro de las cajas chicas con fecha anterior a la del último reembolso.
  - c. Comprobantes con indicios de alteraciones en las fechas, cantidades, etc.

- d. Que los vales y comprobantes pendientes de reembolso en el momento del arqueo sean incluidos en el siguiente reembolso.
  - e. Falta de aprobación en comprobantes, vales por préstamos, etc.
  - f. Comprobantes por montos superiores al monto máximo autorizado a pagar por caja chica.
  - g. Cheques que formaban parte del arqueo y que posteriormente fueron devueltos por el banco.
  - h. Que las cobranzas pendientes de depósito sean depositadas intactas y oportunamente, comparando el detalle de la ficha del depósito con nuestra relación al momento del arqueo.
  - i. Cheques posfechados que no se depositaron oportunamente.
  - j. Cheques de la compañía pendientes de entregar con fechas muy antiguas o expedidos al portador, a nosotros mismos o a empleados.
  - k. Cheques de la compañía o de empleados incluidos dentro de los fondos de caja chica.
5. Si la fecha del arqueo coincide con la de las conciliaciones bancarias, tome nota del último cheque emitido y revise la cheque-  
ra para cerciorarse que no se han retirado cheques en blanco.
- a. Efectué corte de toda otra documentación que intervenga en los movimientos de ingresos y egresos de fondos.
6. Considere la necesidad de hacer arqueos de cobradores.
- a. Estos deben hacerse cuando:

- No hacen liquidaciones completas periódicas;
- No existe un control adecuado de cobro y/o documentos por medio de controles sobre secuencia numérica de recibos y/o

listados de documentos de cobro.

b. Los procedimientos deben incluir:

- La revisión de todo talonario de recibos en poder del cobrador para averiguar que se están emitiendo en forma correcta.
- La revisión por un periodo de los informes de cobro para determinar que los cobros y recibos están reportándose en el orden que realmente se hicieron.
- Un balance del monto de fondos y documentos en poder del cobrador con el total a su cargo. Documentos no localizados deben investigarse y estas cuentas se deben incluir en la circularización.

#### 7.1.5 Divulgaciones obligatorias.

1. Restricciones sobre el efectivo por:

- a. Depósitos a plazo.
- b. Fondos congelados.
- c. Fondos especiales, etc.

#### 7.2 AUDITORIA DE CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR.

El rubro de Cuentas y Documentos por Cobrar comprende en general todos los derechos de cobro que tiene la empresa. Bajo el punto de vista de la documentación que los ampara, los derechos de cobro se clasifican en:

- a. Documentos por Cobrar:  
Que comprende los derechos representados por títulos de crédito con excepción de aquellos que amparan

inversiones en valores, los cuales por su naturaleza se tratan en otra área de auditoría.

- b. Las cuentas por cobrar, dentro de las cuales quedan comprendidos cualesquiera otra clase de derecho de cobro no clasificado como documentos por cobrar o inversiones en valores.

Los mismos derechos de cobro pueden clasificarse bajo otro punto de vista como es su origen:

- a. Cuentas y documentos por cobrar provenientes de ventas de mercancías y servicios.
- b. Cuentas y documentos por cobrar no provenientes de ventas de mercancías y servicios.

Se considera indispensable la presentación separada en el balance de las cuentas y documentos por cobrar provenientes de ventas, de aquellas que no tuvieron este origen.

#### 7.2.1 Objetivos de la auditoría de cuentas y documentos por cobrar. (20)

1. Determinación de la autenticidad de los derechos adquiridos que se presentan en el balance.
2. Determinación de la propiedad de su presentación en el balance.
3. Examen de su valuación y probabilidad de cobro de los derechos presentados, y
4. Verificación de las cuentas y documentos por cobrar como partes integrantes del régimen de propiedad del negocio.

#### 7.2.2 Control Interno.

El examen del control interno es indispensable en la verificación de las cuentas y documentos por

-----  
(20) Requisitos mínimos que el Contador Público y Auditor debe observar en la ejecución de una auditoría.  
Lic. Carlos H. Morales O.  
Colección de textos de auditoría y finanzas #4 USAC

cobrar, pues constituye la base para lograr los cuatro objetivos de la auditoría.

1. En relación con la verificación de la autenticidad de las cuentas y documentos por cobrar, la organización interna debe ser adecuada para controlar debidamente la obtención el manejo y la custodia de la evidencia documental que respalda a cada adeudo.

Dentro del programa para el examen del control interno, se recomienda el estudio de las siguientes actividades:

- Segregación de las funciones de crédito, control de mercancías o servicios, facturación de los mismos, contabilización de los adeudos, custodia de la evidencia documental, cobranza e ingresos por cobros realizados.
- La obligación de facturar todas las ventas.
- El uso de formas numeradas previamente para pedidos de los clientes, requisiciones al almacén, notas de remisión y/o listas de embarque y facturas.
- La autorización de las operaciones de ventas.
- La verificación independiente de la facturación, en cuanto a cantidades, precios, condiciones de ventas y operaciones aritméticas.
- La separación de actividades entre los encargados de los registros auxiliares de cuentas y documentos por cobrar y aquellos de quienes dependen los movimientos de cuentas de mayor, así como la información por canales distintos para unos y otros.
- La verificación interna de las salidas del almacén con cargo a las cuentas de los compradores.
- La verificación interna de los ingresos a caja con créditos a las cuentas de los compradores, incluyendo la recuperación de cuentas incobrables.

-- El sistema interno para confirmar por correspondencia los saldos a cargo de diversos deudores.

2. En cuanto a la propiedad de presentación de los adeudos en el balance, el examen del control interno debe incluir el estudio del sistema de autorización para efectuar las transacciones relacionadas con cuentas y documentos por cobrar de todas clases; el criterio seguido para la clasificación de adeudos y la consistencia en su aplicación; el manejo contable de las cuentas y documentos por cobrar y la vigilancia sobre sus vencimientos.
3. Sobre el estudio de la valuación y probabilidades de cobro de los adeudos, deben determinarse los requisitos necesarios para el otorgamiento del crédito; la política de garantías requeridas; el funcionamiento de la cobranza; la información constante sobre la antigüedad de los adeudos; la política determinante del tratamiento contable a las cuentas incobrables; el control sobre las devoluciones, rebajas y descuentos; sobre la fijación de precios, y sobre los intereses a cargo de deudores.
4. En relación a la verificación de las cuentas y documentos por cobrar como partes integrantes del régimen de propiedad del negocio, debe estudiarse el control sobre las cesiones por descuentos y otros conceptos de los adeudos a favor del negocio y el control en vigor sobre la contratación de obligaciones, especialmente sobre aquellas en que se otorgan garantías representadas por cuentas o documentos por cobrar.



EMPRESA COMERCIAL, S.A.  
Programa de auditoría

7.2.3

CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR  
General

No.	PROCEDIMIENTOS	Hecho por:	Observaciones
1.	<p><u>Procedimientos obligatorios:</u></p> <p>1.1 Prueba sobre relaciones de cuentas y documentos por cobrar de fin de año.</p> <p>1.2 Revisión de la cuenta de control del mayor - fecha de circulación al fin de año.</p> <p>1.3 Corte de ventas.</p> <p>1.4 Pruebas de discusión de la cobrabilidad y suficiencia de la estimación.</p> <p>1.5 Circularización de cuentas y documentos por cobrar y procedimientos supletorios.</p> <p>1.6 Prueba de ventas, facturación y costo de ventas.</p> <p>1.7 Prueba de notas de crédito.</p>		
2.	<p><u>Otros procedimientos</u></p> <p>2.1 Comprobar algunas cuentas por cobrar examinando facturas, contra recibos o recibos de cobradores.</p> <p>2.2 Comparar saldos de clientes a la fecha de circularización y de cierre.</p> <p>2.3 Prueba de intereses ganados sobre documentos por cobrar.</p> <p>2.4 Obtener, revisar e incluir en los papeles de trabajo una sumaria de saldos de clientes clasificados por antigüedad.</p>		

Hecho por \_\_\_\_\_  
Revisado por \_\_\_\_\_  
Autorizado por \_\_\_\_\_

Fecha \_\_\_\_\_  
Fecha \_\_\_\_\_  
Fecha \_\_\_\_\_

#### 7.2.4 Como desarrollar algunos de los procedimientos del programa de auditoría.

Siendo que el programa de auditoría contempla el desarrollo de las pruebas se agregará únicamente algunos detalles de procedimientos que no pueden pasar desapercibidos por el auditor.

#### CONFIRMACION DE SALDOS: (circularización)

Se considera que una de las pruebas más efectivas para determinar la autenticidad de las cuentas y documentos por cobrar dentro del régimen de propiedad del negocio, es la confirmación por correspondencia, directamente de los deudores de los saldos a su cargo.

Consecuentemente, se considera que el auditor no podrá declarar haber practicado el examen de los estados financieros de "acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas" si no recurrió al procedimiento de confirmación directa de los deudores, tanto de adeudos representados por títulos de crédito como de adeudos provenientes de ventas, como por cualquier otro concepto, con excepción de los derechos conocidos comúnmente como pagos anticipados.

La técnica llamada confirmación consiste en cerciorarse de la autenticidad de activos, operaciones, etc., mediante el dicho, generalmente por escrito, de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentra en condiciones de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

La técnica de confirmación se aplica mediante el sistema de dirigirse a la persona a quien se pide la confirmación y pedirle que conteste por escrito al propio auditor, dándole la información que se solicita. Sin embargo, la técnica de confirmación puede ser aplicada de distintas maneras:

- a) Se dice que la confirmación es positiva, cuando en la solicitud se pide al confirmante que conteste al auditor, tanto si está conforme con el dato, como si no lo está;
- b) Se dice que es negativa cuando se le pide que conteste al auditor solamente en el caso de no estar conforme con los datos de la empresa.

La confirmación positiva se divide a su vez en:

- a) Directa, cuando en la solicitud de confirmación se suministran al confirmante los datos de la empresa y se le pide que los verifique contra sus propios datos y conocimientos.
- b) Indirecta, cuando no se suministran al confirmante ningún dato y solamente se le pide que proporcione al auditor los datos de las operaciones conforme a sus propias fuentes de información o a sus propios conocimientos.

La oportunidad del procedimiento de confirmación al igual que su alcance, son objeto del juicio del auditor que se basa en las circunstancias, teniendo presente su necesidad de emitir una opinión sobre los estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

#### CIRCULARIZACION DE CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR.

1. Determine la fecha de la circularización y haga los arreglos con el cliente para que nos avise tan pronto como estén listas las relaciones de saldos de clientes y los estados de cuenta correspondientes.
2. En caso que la fecha de circularización no coincida con el inventario físico o con el de fin de año, prepare prueba de corte de ventas.
3. Una vez en las oficinas del cliente:
  - a. Obtenga una relación de saldos de cuentas y documentos por cobrar clasificados por antigüedad y: (no es necesario archivarla en los papeles de trabajo).
    - Revise las sumas;
    - Coteje el total con el libro mayor;
    - Coteje selectivamente los saldos a los auxiliares, incluyendo los saldos que se van a circularizar. Indique alcances. Al mismo tiempo, averigüe que los saldos de clientes no excedan a los límites de crédito estable-

cidos.

- Sobre bases selectivas, revise la razonabilidad del análisis de antigüedades.
- Determine los clientes a circularizar, asegurándose de incluir todos los saldos de un mismo cliente y sumarice el método y base de selección abajo.

Alcances fijados para circularizar:

	Número de cuenta:	Monto
<b>Universo:</b>	_____	_____
<b>Saldos mayores de</b> _____		
<b>Cuentas con saldos en mora por más de</b> _____		
<b>o más de</b> _____ <b>% del saldo total.</b>		
<b>Cuentas con saldos en rojo.</b>		
<b>Cuentas activas sin saldo a la fecha de circularización.</b>		
<b>Cuentas canceladas durante el año o en años anteriores.</b>		
<b>Otras cuentas (1)</b>	_____	_____
	=====	=====

(1) Base de selección \_\_\_\_\_

NOTA: Si la cartera consiste en más de 500 cuentas, es aconsejable utilizar muestreo estadístico para seleccionar las cuentas a circularizar.

- b. Suministre al cliente un modelo de carta para circularización positiva, para que en papel membretado de la compañía preparen las circulares necesarias. En casos excepcionales, nuestros modelos de circulares pueden ser usados como cartas circulares. Se necesitarán dos copias por cada cliente circularizado, para enviar primera y segunda solicitud.

De preferencia, las cartas de circularización deben ser dirigidas personalmente a un funcionario de la compañía que se circulariza, como por ejemplo a nombre del Contralor, Auditor interno o Contador.

- c. Solicite al cliente que le preparen los estados de cuenta necesarios, tanto para la primera y segunda solicitud, como para nuestra copia de control y de trabajo alterno.

Observe que los estados de cuenta tengan anotada la dirección del cliente y, cuando sea práctico, que se muestren todas las partidas que integran el saldo a circularizar.

- d. Utilice el formulario (volante) para la circularización negativa, adjunto a estado de cuenta que se prepare. En este caso sólo se requiere dos copias del estado de cuenta.

- e. Una vez preparadas las circulares y estados de cuenta:

- Compare los nombres, direcciones, saldos y partidas que los componen con los auxiliares.
- Compare direcciones con el directorio telefónico u otros medios, cuando lo considere necesario.
- Revise las sumas en los estados de cuenta;
- Identifique con un número las circulares y los estados de cuenta;
- Anote las iniciales del encargado en los sobres respuesta.

- f. Deposite directamente las circulares en el correo. Anote fecha de depósito.

- g. Dentro del sobre con la circularización incluya

un sobre rotulado y porteado que contenga la dirección de la firma de Auditores para que allí envíen la respuesta.

4. Luego de un plazo razonable del envío de la primera solicitud:
  - a. Deposite la segunda solicitud por las circulares no contestadas. Anote fecha de depósito.
  - b. Corrija la dirección de las cartas devueltas por el correo y envíe otra solicitud. Anote fecha de depósito.
  
5. Una vez cerrada la circularización:
  - a. Investigue si existe diferencia en la procedencia de las cartas contestadas.
  - b. Archive las circulares conformes.
  - c. Investigue las circulares con diferencias y las devueltas por el correo. Si las diferencias son menores, éstas deben investigarse hasta estar satisfechos. Cualquier dato proporcionado por el cliente debe cotejarse contra registros para aprovechar la evidencia externa recibida.
  - d. Haga procedimientos alternos por las circulares sin respuestas. Estos deben incluir:
    - Revisión de cobros posteriores y su cotejo contra pólizas de ingresos. (Estos cobros deben ser sobre facturas específicas. Si no, no se puede aceptar debido a que no se puede satisfacer de que se refieren a saldos circularizados).
    - Cotejo de cargos contra evidencia de embarque y las facturas originales, contraseñas de clientes, recibos de cobradores, etc. Indique en la copia de control el trabajo efectuado.
  - e. Sumarice los resultados de la circularización en la hoja adjunta y concluya sobre la prueba.
  
6. Entregue una relación de las cuentas sin respuestas a un funcionario responsable del cliente.

### 7.2.5 Divulgaciones obligatorias:

1. Insuficiencia en la provisión para cuentas y documentos de cobro dudoso.
2. Restricciones sobre cuentas y documentos por cobrar.
3. Desglose de cuentas y documentos por cobrar a compañías afiliadas, funcionarios y empleados.
4. Cuentas y documentos por cobrar con vencimiento mayor de un año.

### 7.3 AUDITORIA DE INVENTARIOS.

Los inventarios son los bienes tangibles propiedad de la entidad, que se tiene para la venta y/o para usarse en la producción de bienes y servicios. Comprende las materias primas, material de empaque, abastecimientos, productos en proceso y artículos terminados.

Los inventarios representan uno de los renglones más importantes del activo de las empresas, siendo de importancia fundamental en la determinación de su costo y consecuentemente de los resultados del ejercicio.

Considerando la complejidad con que en ocasiones es necesario determinar los costos en las empresas, así como los problemas de pérdida de valor a que pueden estar sujetos los inventarios por obsolescencia, adelantos tecnológicos, cambios en la moda y estacionales, etc., es de vital importancia que el contador público use todo su juicio y diligencia profesional al revisar el control interno y al determinar los procedimientos de auditoría por aplicar.

#### 7.3.1 Objetivos de la auditoría de inventarios. (21)

1. Asegurarse que las cifras que se muestran como inventarios están efectivamente representados por materiales, mercancías, suministros y

-----  
(21) Los requisitos mínimos que el Contador Público debe observar en la ejecución de una auditoría.

Lic. Carlos H. Morales O.

Colección de textos de auditoría y finanzas #4 USAC



productos que existan físicamente y, consecuentemente, el auditor debe satisfacerse que el cliente ha tomado el cuidado razonable para la determinación de las cantidades físicas y el estado de los inventarios.

2. Que los inventarios se hayan valuado de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. Que los inventarios estén aritméticamente correctos.
4. Que contengan solamente mercancías y materiales en buenas condiciones de uso o de venta y que se excluyan las existencias obsoletas y defectuosas, o bien que se establezcan provisiones adecuadas para posibles pérdidas al disponerse de dichas existencias.
5. Que la presentación de los inventarios en los estados financieros sea correcta, y se haga una revelación suficiente respecto a:
  - Grupos de partidas que lo integran.
  - Método de valuación.
  - Estimaciones por pérdida de valor.
  - Compras a afiliadas.
  - Gravámenes sobre los inventarios.

### 7.3.2 Control Interno.

La revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno relativo a inventarios deberá dirigirse principalmente a los procedimientos relativos a los siguientes aspectos:

1. Control que se ejerce sobre la custodia física de los inventarios.
2. Control de las existencias físicas y de sus movimientos por medio de registros adecuados (preferiblemente) inventarios perpetuos.
3. La comparación periódica de dichos registros con los saldos en las cuentas de mayor.
4. Planeación y ejecución de los inventarios físicos, su recopilación, valuación y comparación con los libros y la investigación de las diferencias como resultado de los inventarios

físicos.

5. La segregación de funciones existentes en cuanto al registro, custodia, compra, recepción y embarque de los inventarios.
6. Registro oportuno de todo lo que se recibe y del pasivo correspondiente.
7. Control de que todo lo que se embarca se registra, y en su caso, se factura oportunamente en el periodo que corresponde.
8. El control sobre la obtención, manejo y custodia de la evidencia documental que ampare las entradas y salidas de inventarios propiedad de la empresa y de aquellos recibidos en consignación.
9. Métodos de valuación de los inventarios, incluyendo las bases seguidas para el registro y acumulación de los materiales, mano de obra directa y gastos indirectos en el caso de empresas industriales.
10. La comprobación que efectúan los empleados de la empresa de la corrección aritmética de los inventarios finales o periódicos.
11. Estudios e investigaciones para determinar la posible existencia de inventarios dañados, obsoletos o pasados de moda.
12. La existencia de seguros por montos adecuados para cubrir los riesgos inherentes al manejo de los inventarios incluyendo las fianzas del personal que interviene en su manejo.
13. Informes que se preparan, su contenido, su oportunidad a quienes se distribuyen, grado de control que se ejerce a través de ellos y de las distintas líneas de autoridad.

NOTA: En capítulo VIII ver Cuestionario Control Interno.

EMPRESA COMERCIAL, S.A.  
Programa de auditoría

7.3.3

INVENTARIOS  
General

No.	PROCEDIMIENTOS	Hecho por:	Observaciones
1.	<p><u>Procedimientos obligatorios:</u></p> <p>1.1 Revisar corrección aritméticas de listados finales y cotejar al mayor.</p> <p>1.2 Revisar la valuación de inventarios - consistencia y precio de mercado -</p> <p>1.3 Revisar movimiento entre inventario físico y el fin de año.</p> <p>1.4 Inventarios físicos.</p> <p>1.5 Corte de inventarios.</p> <p>1.6 Comparar partidas contadas con listados finales.</p> <p>1.7 Preparar resumen y revisar contabilización de los ajustes resultantes de los inventarios físicos.</p> <p>1.8 Revisar los inventarios obsoletos o de poco movimiento.</p> <p>1.9 Prueba del costo de producción.</p> <p>1.10 Prueba de precios de materiales comprados.</p> <p>1.11 Revisar contabilización de mercancía en consignación.</p>		

Hecho por \_\_\_\_\_  
Revisado por \_\_\_\_\_  
Autorizado por \_\_\_\_\_

Fecha \_\_\_\_\_  
Fecha \_\_\_\_\_  
Fecha \_\_\_\_\_

7.3.4 Como se desarrollan algunos de los procedimientos señalados en el programa de auditoría:

INVENTARIO FISICO:

El fin primordial de la observación de los inventarios físicos es satisfacerse de que los procedimientos seguidos al efectuar los recuentos son adecuados para determinar la totalidad de los inventarios propiedad de la empresa y sus condiciones.

Considerando que normalmente el contador público independiente cubrirá solamente una parte del total de los inventarios (la que representen sus pruebas físicas), es esencial para la efectividad de los recuentos, la revisión previa conjuntamente con los empleados de la empresa de los procedimientos para la toma de inventarios.

Si el contador público se asegura de que los procedimientos que van a seguirse para la toma física de inventarios es satisfactoria, podrá reducir el número y extensión de sus pruebas y podrá obtener una información mucha más valiosa por el simple procedimiento de observar que la toma física de inventarios se está efectuando de conformidad con los procedimientos convenidos previamente por él con los funcionarios de la empresa.

El auditor deberá dar especial atención a procurar que las instrucciones para la toma de inventarios se emitan por escrito, las cuales deberán precisar los procedimientos a seguir y las responsabilidades de los empleados a cuyo cargo queden los recuentos en los distintos departamentos o localidades de la empresa. Para un mejor control, debe procurarse que durante la toma de los inventarios no haya movimiento en los almacenes o que éste se reduzca al mínimo, asimismo debe establecerse un control adecuado sobre los documentos que generan movimiento de mercancías.

Cuando no se presencien los inventarios físicos, los papeles de trabajo del auditor deberán indicar claramente las razones para ello, así como los procedimientos supletorios aplicados para satisfacerse de sus cifras y condiciones.

A continuación se mencionan algunos de los procedimientos supletorios de la observación del inventario:

- a. Examen de la evidencia documental suficiente de que se practicó un inventario y de que el procedimiento

seguido garantiza una correcta determinación de las existencias.

- b. Observar otro inventario o efectuar las pruebas físicas que considere necesarias, lo cual mediante el examen de la documentación de movimientos de inventario y otros procedimientos le permitirá satisfacerse de las cifras individuales del inventario no examinado.
- c. Confirmación de existencias.
- d. Revisión de eventos subsecuentes que comprueben la existencia de inventarios a la fecha de los estados financieros.
- e. Examen documental de las compras e informes de recepción.
- f. Revisión de los registros de control en los departamentos de costos, de producción, etc.
- g. Revisión de reportes que se preparen para información interna y externa.
- h. Si los estados financieros del ejercicio anterior habían sido examinados por otro contador público independiente, el auditor podrá satisfacerse del inventario inicial mediante una revisión de sus papeles de trabajo que le satisfaga de los procedimientos seguidos por el cliente para determinar las cifras y condiciones de los inventarios.

Las existencias de mercancías de la empresa en poder de terceros tales como consignatarios, almacenes de depósito, etc., deben confirmarse por escrito con los depositarios obteniendo además información acerca de si estos inventarios están o no gravados en alguna forma. En algunos casos, por la importancia de las existencias en poder de terceros, el contador público puede llegar a la conclusión de que es necesario efectuar una confirmación por escrito. Asimismo las existencias que la empresa tenga y que sean propiedad de terceros, deberán confirmar por escrito directamente con estos últimos. Cuando la empresa que se examine tenga inventarios de mercancías o materiales en distintas fábricas o almacenes de su propiedad, el contador público deberá decidir cuales localidades deberá visitar en vista de la importancia relativa de cada una de ellas y del grado de control interno que la empresa tenga sobre sus inventarios.

Debe tenerse siempre presente que el contador público no asume responsabilidad como valuador ni como experto conocedor de la clase y condición de los materiales y productos inventariados, sin embargo, al presenciar los inventarios, el auditor deberá obtener información sobre existencias en mal estado, dañadas, de lento movimiento u obsoletas, a través de la observación de sus condiciones, de los movimientos en los registros, y mediante la investigación con los empleados de la compañía almacenador, etc. Con esta información en sus papeles de trabajo, posteriormente el contador público podrá satisfacerse de la adecuada valuación de estos inventarios.

La confirmación escrita de los técnicos encargados de la producción y de la administración de la empresa, son un complemento necesario a las otras técnicas que aplique el contador público para obtener evidencia sobre las condiciones de los inventarios. Esta confirmación podrá variar de acuerdo con las características de los inventarios, pero generalmente será suficiente con incluir en la carta confirmatoria del cliente (carta de gerencia), un párrafo similar al siguiente:

"Se han registrado en libros provisiones necesarias para reducir el importe de las existencias sin movimiento, dañadas, obsoletas o descontinuadas, a los precios a los que estimamos poder realizarlas".

#### **REVISIÓN DEL CORTE DE INVENTARIOS:**

Para poder determinar la adecuada relación entre el inventario físico y el inventario según libros, así como la correcta determinación del costo de ventas del ejercicio, es indispensable revisar el corte de movimientos de mercancías. Al comprobar el corte de recepción deberá determinarse que todos los materiales recibidos hasta la fecha del inventario, inclusive, han sido inventariados físicamente y que ha sido creado el pasivo correspondiente. Al comprobar el corte de embarques deberá determinarse que todos los artículos embarcados hasta la fecha del inventario han quedado excluidos del inventario físico y que contablemente las cuentas de costos y ventas han sido afectadas por esos embarques dentro del período terminado a la fecha del inventario.

La prueba de corte se efectúa en dos etapas, una de ellas al momento del inventario físico tomando nota de los movimientos físicos de unidades, normalmente mediante el examen de las notas de entrada, remisiones de almacén y cualquier otra forma que origine movi-

mientos de inventarios o se formule como consecuencia de movimientos de inventarios, y la otra al verificar el correcto registro en los libros de los documentos antes mencionados.

Si al tratar de verificar contra registros el corte efectuado durante el inventario físico se observa que éste no fue respetado, el auditor debe investigar en forma muy cuidadosa cada omisión para determinar su efecto y estar en posibilidad de proponer los ajustes necesarios en su caso.

#### **VALUACION DE INVENTARIOS:**

Los procedimientos de auditoría que ponga en práctica el contador público para satisfacerse de que los inventarios están valuados de acuerdo con principios de contabilidad aplicados consistentemente con los del año anterior, deberán fundamentarse en el conocimiento adecuado del sistema de costos de la empresa examinada. Con relación a los artículos comprados deberá revisarse la documentación comprobatoria respectiva, preferentemente la de compras más recientes, cuyos costos deberán ser comparados con los mostrados en las relaciones de inventarios a la fecha de su revisión. En caso de diferencias de importancia deberán investigarse y juzgar su posible efecto en la valuación de los inventarios.

En los casos en los que se observe que se incurrirá en una pérdida al disponer de los productos terminados, el auditor deberá cerciorarse de que exista una provisión suficiente para absorber estas pérdidas no solamente con respecto a las existencias de productos terminados, sino también con respecto a las de productos semiterminados y en proceso de fabricación. Estas provisiones deberán responder siempre a necesidades reales del negocio y a las condiciones del mercado.

#### **REVISION DE INVENTARIOS EN TRANSITO:**

Los estados financieros deberán incluir dentro del inventario todas aquellas mercancías en camino a los almacenes de la empresa.

Es conveniente vigilar cuidadosamente que a la fecha del inventario físico se hayan deducido de inventarios en tránsito, todas las mercancías que se hayan recibido en las bodegas de la empresa, aún cuando no se haya recibido la factura del proveedor, con el objeto de evitar ajustes indebidos a los inventarios físicos.

La mejor comprobación de los inventarios en tránsito a

la fecha del balance. es verificar su recepción posterior en los almacenes de la empresa; de no ser posible, deberá examinarse la documentación correspondiente que se considere necesaria.

Un auxiliar de importancia para el contador público, mediante el cual se determinan posibles partidas no registradas, son las partidas de conciliación en las confirmaciones de los proveedores; en estos casos deberán examinarse los pedidos y las condiciones de compra para determinar si deben o no ajustarse las partidas no correspondidas consideradas por los proveedores a cargo de la empresa.

### OBSERVACION DE INVENTARIO FISICO:

#### 1. Antes del inventario físico:

- a. Obtenga una copia de las instrucciones de la compañía referentes al inventario físico.  
Si no se han preparado, investigue los procedimientos que va a seguir la compañía.
- b. Asegúrese que los procedimientos preveen todos los pasos necesarios para un adecuado recuento.
- c. Observe la colocación física de la mercancía y los procedimientos que se van a usar para controlar el recuento.

#### 2. Durante la toma del inventario físico:

- a. Observe el trabajo de los empleados de la compañía y asegúrese de que estén cumpliendo los procedimientos.
- b. Haga recuentos selectivos de las existencias en la forma y alcance determinados por el encargado de la auditoría. Liste sus recuentos selectivos, asegurándose que estén de acuerdo con los de la compañía e indicando los procedimientos de conteo, unidad de peso, medida, etc. De ser posible, algunas de las partidas a contar, deben seleccionarse de los registros de inventarios perpetuos. (No es necesario pasar en limpio las cédulas de nuestros recuentos físicos).
- c. Anote los números de documentos que amparen los últimos recibos y embarques de mercancías anteriores a la iniciación de la toma del inventario.



- d. Por medio de observación, examen de documentos y discusión con los empleados de la compañía, determine que se han tomado las medidas necesarias para asegurar un corte adecuado de las entradas, salidas, etc.
  - e. Basándose en observación y en discusión con empleados de la compañía, anote cualquier cantidad importante de mercancías obsoletas, dañadas o de poco movimiento.
  - f. Asegúrese que se han excluido del inventario las mercancías que no pertenecen a la compañía.
  - g. Por medio de observación y discusión con empleados de la compañía asegúrese de que se han inventariado todas las mercancías.
  - h. Llene el anexo I, lo que hace innecesario preparar un memorandum sobre el inventario físico.
3. Solicite confirmación de cualquier cantidad importante de mercancía en poder de consignatarios, proveedores, maquiladores, etc.

INVENTARIOS FISICOS  
DATOS DEL INVENTARIO FISICO

ANEXO I

Fechas en que lo practicó la compañía: \_\_\_\_\_

Fechas de nuestras pruebas: \_\_\_\_\_

PRODUCTOS TERMINADOS	( )	_____
MANUFACTURA EN PROCESO	( )	_____
MATERIA PRIMA	( )	_____
OTROS	( )	_____

Empleados de la empresa responsables:  
Nombre \_\_\_\_\_

Puesto \_\_\_\_\_

Personal nuestro que intervino:  
Nombre \_\_\_\_\_

Tiempo empleado: \_\_\_\_\_

Colocación física de la mercancía:  
Buena ( )  
Deficiente ( )

La colocación deficiente (amontonamiento, desorden, falta de separación de mercancías propias y de terceros, etc) fue tal que haga dudar de la corrección de los conteos?

Si ( )

No ( ) Por qué? \_\_\_\_\_

Se consideró el problema de las mercancías obsoletas, dañadas o de poco movimiento?

Si ( ) Qué se hizo? \_\_\_\_\_

No ( ) Por qué? \_\_\_\_\_

No había ( ) Según el señor \_\_\_\_\_ Puesto \_\_\_\_\_

Escriba brevemente su conclusión sobre:

a. Calidad del trabajo desarrollado por los empleados de la compañía:

b. Condición aparente de los inventarios:

c. Cualquier otro aspecto interesante observado:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Iniciales de quien llenó esta hoja: \_\_\_\_\_

### 7.3.5 Divulgaciones obligatorias:

1. Método y base de valuación.
2. Inconsistencia en método y base de valuación. Efecto en los resultados del ejercicio.
3. Restricciones provenientes de garantías prendarias, litigios, retenciones oficiales, etc.
4. Inventarios obsoletos, descontinuados o en mal estado.
5. Deficiencia en la cobertura de seguros.

### 7.4 AUDITORIA DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO.

El estudio de los inmuebles, la maquinaria y el equipo, para efectos de una revisión de estados financieros, incluye el examen de las operaciones relativas a la adquisición y baja de esos bienes en el curso de las operaciones de una empresa, así como la aplicación del costo de esos bienes, en su caso, a los resultados de las operaciones.

Los bienes comprendidos en la revisión son: terrenos, edificios, construcciones en proceso y terminadas, maquinaria, estanterías, muebles y equipo de oficinas, moldes, herramientas, equipo de transporte y similares.

Tradicionalmente estos bienes han sido llamados activo fijo.

#### 7.4.1 Objetivos de la auditoría: (22)

Los objetivos de la revisión de las cuentas de propiedad, planta y equipo son:

1. Comprobar que esos son propiedad de la empresa que los muestra en su balance.

-----  
(22) Los requisitos mínimos que el Contador Público debe observar en la ejecución de una auditoría.

Lic. Carlos H. Morales O.

Colección de textos de Auditoría y Finanzas #4 USAC

2. Conocer y mostrar en el balance cualquier limitación o gravámen a esa propiedad.
3. Cerciorarse de que todos los bienes de los cuales la empresa es propietaria estén reflejados en el Balance.
4. Comprobar que la presentación de estos bienes en el balance sea al costo de adquisición, o que su reavaluó sea adecuado, independiente y divulgado en los estados financieros.
5. Comprobar que el cómputo de la depreciación sea razonable, consistente con el ejercicio anterior y de acuerdo con los métodos aceptados para calcularla.
6. Asegurarse del adecuado registro de las adiciones y retiros de los bienes

#### 7.4.2 Control Interno:

El control interno aplicable a este rubro puede resumir los siguientes procedimientos:

##### 1. Compras:

- Debe existir una autorización formal para hacer una inversión en este rubro. la cual requerirá un estudio previo para determinar si la compañía necesita hacer ese desembolso y en el sentido que pretende dársele.
- La autorización mencionada se debe utilizar para compararla con el desembolso hecho efectivamente, y, en caso de que ese valor sea un exceso de la cantidad inicialmente autorizada, se deben estudiar las razones del aumento y conceder una nueva autorización para el mismo. El control interno debe proveer un procedimiento para comprobar que se hayan recibido los bienes, tal como exigir la firma de aceptación del jefe del departamento en el cual va a ser utilizado, antes de liquidar totalmente la cantidad contratada.
- Deben existir reglas definidas para distinguir adiciones al equipo de aquellas que representen gastos por conservación y reparaciones.
- Por, lo que se refiere a las construcciones u órdenes de trabajo en proceso, conviene revisar esa cuenta periódicamente, con

objeto de registrar en su oportunidad y en forma definitiva las partidas que representen unidades terminadas o gastos acumulados por conservación y reparaciones.

- Para efectos de un control físico del activo fijo, periódicamente se deben efectuar inspecciones de esos bienes aún cuando sea en forma rotativa y se deben ajustar los registros de acuerdo con los resultados de esos trabajos.

## 2. Bajas o retiros:

- Debe existir una autorización formal para vender, retirar o destruir las partidas que la compañía ya no tenga en uso.
- Las partidas que se vayan a reemplazar deben ser mencionadas en el escrito de autorización para la compra de nuevo equipo, de otra manera debe indicarse que la compra se refiere a una adición.
- La compañía debe tener precisados los pasos necesarios para informar a los directivos y al departamento de contabilidad de las partidas destruidas o retiradas, por ej: mediante copias de ordenes de embarque, de facturas y otra clase de memoranda debidamente autorizados, según las circunstancias.

## 3. Registros:

- La empresa debe registrar su activo en cuentas que representen los bienes adquiridos, de acuerdo con sus características generales y cuyo importe lo amerite, ej: terrenos, edificios, maquinaria y equipo de producción, equipo de transporte, etc.
- Conviene que los registros relativos al control de los bienes a que nos referimos, estén manejados por empleados independientes de aquellos responsables de la vigilancia y guarda de los bienes.

NOTA: En capítulo VII ver Cuestionario Control Interno.

EMPRESA COMERCIAL, S.A.  
Programa de auditoría

7.4.3

PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO  
General

No.	PROCEDIMIENTOS	Hecho por:	Observaciones
1.	<p><u>Procedimientos obligatorios:</u></p> <p>1.1 Revisar adiciones y retiros importantes e inspección física selectiva.</p> <p>1.2 Asegurarse que no haya partidas capitalizables cargadas a gastos o viceversa.</p> <p>1.3 Cálculo global de depreciación y consistencia en su aplicación.</p> <p>2. <u>Otros procedimientos:</u></p> <p>2.1 Revisar los auxiliares y comparar los saldos con el libro mayor.</p> <p>2.2 Asegurarse que las partidas totalmente depreciadas se excluyen para el cómputo de la depreciación anual.</p>		

Hecho por \_\_\_\_\_  
Revisado por \_\_\_\_\_  
Autorizado por \_\_\_\_\_

Fecha \_\_\_\_\_  
Fecha \_\_\_\_\_  
Fecha \_\_\_\_\_

#### 7.4.4 Como se desarrolla el procedimiento enunciado en el programa.

##### ADICIONES.

Las adiciones de activo fijo pueden ser por compra, por fusión, por aportaciones de capital, por construcciones o instalaciones hechas por la propia compañía, etc. A continuación nos referimos al trabajo que se recomienda llevar a cabo para revisar las altas de bienes según la operación de que se deriven.

El auditor debe estudiar los registros, para apreciar el número de partidas, su importancia y el costo a que están registradas en la contabilidad. Si los registros están manejados con cuidado y es fácil identificar las partidas que representan las adquisiciones del activo, el auditor podrá indicar en esos registros mediante marcas, las partidas seleccionadas para investigación, el trabajo realizado así como la extensión del mismo. Si los registros son deficientes o confusos, mediante la integración del saldo que nos proporciona el cliente, se seleccionará las partidas que se desee investigar, comprobando selectivamente las sumas de los registros.

Seleccionada la extensión de la prueba, es conveniente que el auditor haga una inspección a la planta y a las instalaciones del cliente para ubicar los activos fijos.

Deberá también el auditor efectuar una revisión de los documentos o el título de propiedad, de la autorización escrita para la adquisición, del pedido y de las notas de gastos y fletes correspondientes así como los gastos de instalación.

Referente a los terrenos y edificios adquiridos, para comprobar la propiedad de los mismos el auditor deberá remitirse a las escrituras, pólizas de seguro, boletas del pago del impuesto único sobre inmuebles, actas de asambleas de accionistas y de junta del consejo de administración, así como a la correspondencia relacionada con la adquisición de los bienes.

El auditor no es responsable de comprobar la validez legal de los títulos que comprueben la propiedad para la empresa. Sin embargo, deberá cerciorarse de la comprobación de esas propiedades, mediante la inspección de los distintos elementos descritos en el párrafo precedente y es recomendable, en casos en que los inmuebles tengan importancia particular en opinión del

auditor, recurrir al registro público de la propiedad.

La adquisición de bienes por fusión o en aportaciones de capital, deben ser comprobadas mediante la inspección de las escrituras correspondientes, de las actas de asambleas de accionistas y de juntas del consejo de administración en que hayan sido aprobadas, de contratos que se hayan celebrado sobre el particular y mediante la apreciación de la base de valuación efectuada, cuidando desde luego que se hayan satisfecho los requisitos legales y fiscales que correspondan.

### RETIROS.

La revisión de las bajas o retiros de inmuebles, maquinaria y equipo tiene como objeto principal la comprobación de que han sido dados de baja todos los bienes vendidos o desechados.

A este efecto se pueden tomar en cuenta los siguientes puntos:

1. Al hacer la inspección a la planta se deben tener presentes las partidas que según los registros han sido dadas de baja, para comprobar que efectivamente no existen, o tomar nota de qué el estado en que se encuentran ya no permite su aprovechamiento.
2. Tener pláticas con funcionarios de la empresa y con las personas encargadas de manejar los equipos o cuidar de las instalaciones, con objeto de obtener información acerca de movimientos importantes que físicamente hayan ocurrido en el activo fijo, para que al hacer los estudios en los registros y documentación, se tome nota de si esos movimientos se registraron adecuadamente.
3. Investigación de las cuentas de resultados que puedan revelar créditos o cargos por utilidad o pérdida en venta de bienes de activo fijo.
4. Investigación de las cuentas personales de los socios o directivos de la empresa, que puedan revelar el registro indebido de la venta de bienes de la empresa.

En los casos de venta de partidas de activo fijo, se deberá comprobar que la utilidad o pérdida resultante haya sido registrada en los libros, y de que haya sido cancelada la depreciación correspondiente.



## RECIENTOS FISICOS.

El auditor deberá cerciorarse de que el cliente efectúe recuentos físicos de los bienes de activo que representan inmuebles, maquinaria o equipo con alguna periodicidad, aún cuando no necesariamente cada año, con el objeto de comprobar que las altas y retiros han sido registrados.

## DEPRECIACIONES.

Será necesario comprobar que el procedimiento seguido por la compañía para considerar la depreciación es consecuente con el aplicado al ejercicio precedente. También será preciso verificar los cálculos de la depreciación y revisar el movimiento de las cuentas de depreciación acumulada.

En lo que se refiere a la comprobación del cálculo de la provisión correspondiente al ejercicio, es conveniente hacer pruebas con las que se pueda comprobar globalmente la depreciación, en el caso de que las tasas aplicables se computen sobre la base de línea recta.

En el caso de que se calcule en base a la fecha de adquisición de los bienes, bastará con que el auditor haga pruebas selectivas que le permitan comprobar la correcta aplicación de las tasas correspondientes.

En lo que al movimiento en las cuentas en que se registra la depreciación acumulada se refiere, se deberá comprobar que los cargos correspondan a partidas dadas de baja, las cuales debieron ser comprobadas a través de la revisión de las bajas de equipo; en cuanto a los créditos, éstos deberán coincidir con los cargos a resultados y se deberá investigar cualquier crédito adicional que no corresponda al movimiento de la depreciación correspondiente al ejercicio.

## GASTOS DE CONSERVACION Y REPARACIONES.

El auditor debe revisar las prácticas seguidas por la compañía. Al efecto deberá comparar los cargos del ejercicio que está revisando con los ejercicios precedentes, para investigar las variaciones de consideración que hubieran ocurrido.

Se consideran gastos las partidas que:

- a. Restauran un bien a su estado adecuado de servicio.
- b. Conservan los bienes en un estado eficiente de operación.

- c. No aumentan el valor de la propiedad.
- d. No prolongan apreciablemente la vida de los bienes.

#### PRIMERA AUDITORIA.

En los casos de una primera auditoria, el auditor debe extender su revisión a ejercicios anteriores, en cuanto a la documentación comprobatoria, la valuación de los bienes, lo razonable de la depreciación y el criterio seguido por la compañía, ha sido aplicado uniformemente.

Se debe hacer una inspección a la planta y a las instalaciones de la empresa, lo que además de permitir al auditor familiarizarse con los problemas inherentes a aquellas, le sirve para constatar su existencia.

Si los estados financieros de ejercicios anteriores han sido dictaminados por contadores públicos, el trabajo se puede limitar.

#### CARTA DE SALVAGUARDA.

Cuando este rubro del balance es importante, es necesario obtener esta carta de los directivos acerca de los siguientes puntos.

1. Todos los cargos durante el periodo representan adiciones reales a las propiedades de la empresa.
2. Todos los bienes propiedad de la empresa están registrados en las cuentas.
3. Todos los inmuebles, maquinaria y equipo retirados, desmantelados, abandonados, vendidos o inutilizados en alguna forma durante el ejercicio fueron acreditados a las cuentas de propiedades al valor que estaba registrado en ellas y quedó asentada en los libros la ganancia o pérdida resultante.
4. La compañía tiene títulos de propiedad sobre todos los bienes que aparecen registrados en las cuentas y no existía al cierre de ejercicio ni a la fecha de terminar la revisión del auditor, gravámen alguno sobre esos bienes o, en su defecto, mencionar las excepciones.
5. La depreciación acumulada al cierre del ejercicio es considerada suficiente por la empresa.

#### REVISION DE ADICIONES Y RETIROS DE ACTIVO FIJO.

1. Adiciones:

- a. Examine la aprobación de la adquisición, obra o proyecto llevado a cabo y determine si se autorizaron los desembolsos en exceso de los originalmente autorizados.
- b. Examine facturas y otros documentos que amparan el costo de adquisición, el costo de mano de obra y otros gastos.
- c. Inspeccione físicamente las partidas.
- d. Si las adquisiciones dieron lugar al retiro de los activos reemplazados, determine si ese retiro fue registrado en libros.
- e. Inspeccione físicamente varias partidas adquiridas en años anteriores que aparezcan como existentes y en uso.

## 2. Retiros:

- a. Examine la autorización para la venta o retiro.
- b. Examine las facturas, contratos, etc. que amparen la operación de venta.
- c. Determine que el valor de costo, la depreciación acumulada y la correspondiente utilidad o pérdida fueron adecuadamente contabilizadas.
- d. Confronte con los auxiliares respectivos cualquier activo abandonado o en desuso que se observe.

## 3. Depreciaciones:

- a. Haga pruebas globales de la depreciación por el período bajo revisión.
- b. Amarre la depreciación del ejercicio a las cuentas de resultados.
- c. Indique el método de depreciación y las tasas (vida estimada) y si son consistentes con años anteriores o cualquier cambio.

## 4. General.

- a. Determine si la compañía ha practicado inventario físico de sus activos durante el período bajo re-

visión y si se registraron los ajustes respectivos

- b. Si es práctico, pida al cliente que prepare una cinta sumadora de las tarjetas auxiliares de uno o varios renglones del activo y coteje el total con el mayor, después de confrontar selectivamente algunas partidas de las tarjetas a la cinta y viceversa.

#### 7.4.5 Divulgaciones obligatorias.

1. Método de valuación de los activos.
2. Método de depreciación y tasas usadas.
3. Inconsistencia en el método y tasas de depreciación.  
Efecto en los resultados del ejercicio.
4. Restricciones provenientes de garantías prendarias, litigios, etc.
5. Deficiencias en las coberturas de seguros.
6. Segregación de propiedades y activos no usados en el negocio, y otras consideraciones.

#### 7.5 AUDITORIA DE CARGOS DIFERIDOS Y PAGOS ANTICIPADOS.

El término cargos diferidos puede ser aplicado al costo de cualquier activo adquirido para ser utilizado en las operaciones de futuros períodos; puede entenderse también como cargos diferidos, los pagos anticipados a largo plazo.

Algunos ejemplos específicos incluyen los costos de programas de entrenamiento del personal al ser instalado un nuevo equipo; los costos de reorganización de la planta, los costos de transferencia de empleados y equipo a nuevas localidades y varias partidas en suspenso dudosas de clasificación. (Costos de estudios e investigación para proyectos).

Con excepción de las partidas en suspenso, todos los anteriores tipos de gastos representan transacciones concluidas que la mayor parte de las empresas como gastos del período en que se incurrieron. Sin embargo es evidente que los beneficios

que se derivarán de tales gastos pueden no ser cabalmente obtenidos dentro del período en curso, de ahí que exista una base teórica para adelantar estos costos para ser deducidos de los ingresos de períodos futuros.

Costos de puesta en marcha (los que se incurren en forma previa al inicio de las operaciones) el crédito mercantil (exceso pagado de valor de un negocio sobre el conjunto de los valores razonables de sus activos menos sus pasivos) y otros activos intangibles como las patentes, la propiedad literaria, las concesiones, marcas de fábrica y fórmulas, etc.

#### **PAGOS ANTICIPADOS:**

Son desembolsos en pago de mercancías (que no sean para inventarios) o servicios, que se efectúan antes de usarse las mercancías o recibirse los servicios. Incluye partidas tales como: seguros, comisiones, intereses, alquileres, etc., pagados por anticipado.

Los pagos anticipados deben diferirse y trasladarse a resultados a medida que se realizan los beneficios. Los pagos anticipados que se identifican con ingresos futuros específicos, deben registrarse como gastos en los períodos en que se contabilizan los ingresos conexos.

Los que se relacionan con períodos de tiempo específicos (intereses o alquileres, por ejemplo) deben contabilizarse como gasto en esos períodos.

Las primas de seguros pagadas por adelantado, deben registrarse como gasto prorrateándolas durante el término de la póliza.

#### **7.5.1 Objetivos de la auditoría de cargos diferidos y pagos anticipados: (24)**

1. Asegurarse de que el saldo a que están presentadas las partidas de que se trata representa bienes de los que se derivarán beneficios para ejercicios futuros y que no incluye conceptos

-----  
(24) Los requisitos mínimos que el Contador Público debe observar en la ejecución de una auditoría.  
Lic. Carlos H. Morales O.  
Colección de textos de auditoría y finanzas #4 USAC

que debieron ser absorbidos en ejercicios anteriores. Se deberá comprobar que estén presentadas en los estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

2. Precisar si el lapso de aplicación a ejercicios futuros, en su caso, es razonable, o que por tratarse de partidas de duración indefinida excepcionalmente es adecuado no amortizarlas.
3. Comprobar que están valuadas al costo.
4. Comprobar que el cargo a resultados, derivado de la aplicación del costo de los intangibles de vida limitada, está de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

#### 7.5.2 Control interno.

El control interno aplicable a ésta área puede ser el siguiente:

1. Autorización y evidencia suficiente:  
Debe existir la necesaria autorización de los funcionarios adecuados dentro de la jerarquía de la empresa para la inversión en bienes intangibles. De la misma manera, esta inversión debe estar respaldada por la evidencia que permita comprobar su justificación.
2. Distinción entre partidas de balance y partidas de resultados:  
Es preciso señalar con claridad los lineamientos que permitan distinguir los conceptos entre aquellos que se refieren a partidas del balance y aquellos que se refieren al estado de resultados. Asimismo, deben existir reglas precisas para poder distinguir las partidas para su correcta clasificación contable. También deberá estar claramente definida la forma en que, en su caso, las partidas intangibles se aplicarán a los resultados.
3. Deben existir registros analíticos que permitan identificar claramente las partidas intangibles, según su naturaleza, y que a su vez

hagan factible el cálculo de su aplicación a los resultados. (amortización).

4. Por lo que se refiere a las patentes, marcas y nombres comerciales o industriales, se requiere especial cuidado a efecto de que sean registrados legalmente, esté en vigor el derecho a usarlos y en posesión de su legítimo propietario.

En lo que se refiere a los gastos anticipados el control interno de particular significación son:

1. La adecuada autorización de gastos.
2. El mantenimiento de registros contables suficientemente detallados que muestren la parte de los gastos que van a resultados.

En lo que a seguros se refiere, el control interno se puede citar:

1. La fijación de responsabilidad en un funcionario o ejecutivo, del mantenimiento de una adecuada cobertura de seguros.
2. La autorización de todo gasto por seguro, por el mismo ejecutivo, basada en una continua revisión de la suficiencia de la cobertura.
3. El mantenimiento de un registro de seguros que contenga una completa y detallada información acerca de todas las pólizas vigentes.
4. La preservación y el ordenado archivo de las notificaciones de agentes de seguros y demás documentos originales que autoricen y comprueben las transacciones con seguros.

En lo que a inventarios de papelería y útiles:

1. El primer requisito para un adecuado control interno es la utilización de una bodega o compartimiento cuyo acceso esté limitado al responsable de su custodia. Si cualquier empleado tuviese acceso a tales bienes, el desperdicio, robo, o utilización no autorizada son inevitables.

2. Es deseable un sistema de inventarios perpetuos, con entregas efectuadas exclusivamente sobre la base de requisiciones por escrito.
3. Inventarios físicos periódicos son complemento necesario para el mantenimiento de adecuados registros de inventarios.

Anticipos a cuenta de gastos:

1. Un adecuado control sobre los anticipos a empleados, por gastos de viaje, requiere la utilización de una forma prenumerada de autorización mencionando el importe, finalidad, duración y forma de disposición del anticipo.
2. Existencia de procedimientos por escrito que requieran la presentación de reporte de gastos la revisión y aprobación por escrito de tales reportes por los jefes de departamento, y una clara instrucción por escrito que defina y limite los conceptos de gastos, son útiles para evitar la malversación de fondos de anticipos a cuenta de gastos.
3. El departamento de contabilidad deberá preparar informes mensuales acerca de los anticipos pendientes de aplicación y someterlos a la aprobación de un ejecutivo.

NOTA: En Capítulo VIII, ver Cuestionario Control Interno.



EMPRESA COMERCIAL, S.A.  
Programa de auditoría  
CARGOS DIFERIDOS  
General

7.5.3

No.	PROCEDIMIENTOS	Hecho por:	Observaciones
1.	<u>Procedimientos obligatorios:</u>  1.1 Confirmación selectiva de seguros.  1.2 Revisión selectiva de pólizas de seguros.  1.3 Revisión de gastos de organización, preoperación y otros.  1.4 Cálculo global de amortizaciones.  1.5 Descuentos y gastos sobre obligaciones.		
2.	<u>Otros procedimientos:</u>		

Hecho por \_\_\_\_\_  
 Revisado por \_\_\_\_\_  
 Autorizado por \_\_\_\_\_

Fecha \_\_\_\_\_  
 Fecha \_\_\_\_\_  
 Fecha \_\_\_\_\_

#### 7.5.4 Cómo se desarrollan algunos de los procedimientos del programa de auditoría:

En este caso, el desarrollo del programa de auditoría no tiene grado de dificultad, por lo que es necesario obtener una relación de las cuentas, luego en base a los documentos, hacer las pruebas que se indican.

#### 7.5.5 Divulgaciones obligatorias:

1. Deficiencia en la cobertura de seguros.
2. Gastos de organización y preoperación al costo menos amortización acumulada, con indicación del método de amortización y tasas.
3. Inconsistencia en el método y tasa de amortización, enfatizando el efecto en los resultados del ejercicio.

### 7.6 AUDITORIA DE INVERSIONES Y OTROS ACTIVOS.

#### Inversiones:

Los activos en la categoría de inversiones pueden abarcar desde valores comprados con objeto de que produzcan rendimientos a corto plazo, hasta inversiones a largo plazo en otras entidades de negocio para varias finalidades.

Las principales inversiones son en acciones, bonos u obligaciones y se contabilizan al costo el cual comprende el precio de compra, los impuestos y otros desembolsos incidentales a la adquisición.

La clasificación de las inversiones dentro del balance dependen generalmente de sí, dentro de los límites de una buena administración financiera, es de presumir que la inversión será, o podrá ser, convertida en efectivo para cubrir necesidades corrientes siendo en este caso un activo circulante, siempre que sean de fácil realización.

La clasificación a largo plazo representan inversiones para fines de control, afiliación o financiamiento a empresas relacionadas con las operaciones de la compañía inversionista.

#### Otros activos:

En este rubro van a estar representados todos aquellos derechos y depósitos en efectivo que se hayan efectuado por servicios prestados ej: el depósito que se deja en la Empresa Eléctrica; si la empresa alquila el edificio de sus bodegas, será otros activos el depósito por un mes de renta, etc.

**7.6.1 Objetivos de la auditoría de Inversiones y otros activos: (25)**

1. Comprobar la existencia física de los títulos o documentos que acrediten la propiedad de las inversiones.
2. Revisar la correcta valuación de las inversiones de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y su adecuada presentación en los estados financieros, incluyendo la información relativa a cualquier gravamen que exista sobre dichas inversiones.
3. Comprobar la inclusión en los resultados del período que se examina de los productos provenientes de las inversiones.

**7.6.2 Control Interno:**

La determinación del alcance de los procedimientos de auditoría aplicables a este renglón debe efectuarse después de haber estudiado cuidadosamente los siguientes aspectos:

1. La segregación de labores entre los empleados de la compañía encargados de las funciones de:
  - a. Adquisición y venta de inversiones.
  - b. Registro en libros de las inversiones y de sus correspondientes productos.
  - c. Custodia de los títulos o documentos representativos de las inversiones, y

-----  
(25) Los requisitos mínimos que el Contador Público debe observar en la ejecución de una auditoría.  
Lic. Carlos H. Morales O.  
Colección de textos de auditoría y finanzas #4 USAC

- d. Cobro de los productos provenientes de las inversiones.
2. Los procedimientos en vigor para la aprobación de la adquisición de los valores representativos de las inversiones, así como para la venta de las mismas y para el registro de la utilidad o pérdida en la venta.
  3. Los procedimientos existentes para autorizar el gravamen de las inversiones en garantía de préstamo u otras transacciones.
  4. El estudio periódico de las inversiones para determinar la valuación correcta de las mismas y la posible necesidad de establecer provisiones para las bajas de valor.
  5. Los procedimientos relativos a las inspecciones físicas periódicas de los títulos o documentos que amparen las inversiones, por funcionarios o empleados que no sean los encargados de la custodia de los valores.
  6. La existencia de registros auxiliares en donde consten todos los datos necesarios para la identificación de los documentos representativos de las inversiones.

NOTA: En Capítulo VIII ver, Cuestionario Control Interno.

EMPRESA COMERCIAL, S.A.

Programa de auditoría

7.6.3

INVERSIONES Y OTROS ACTIVOS  
General

No.	PROCEDIMIENTOS	Hecho por:	Observaciones
1.	<p><u>Procedimientos obligatorios:</u></p> <p><u>1.1 Inversiones:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Recuento físico y/o confirmación de valores.</li> <li>2. Revisión de adquisiciones o ventas durante el ejercicio.</li> <li>3. Cálculo global de dividendos y/o intereses.</li> <li>4. Determinar valores de mercado al final del año y/o valor contable según estados financieros del emisor.</li> <li>5. Revisar la sección relativa del cuestionario de control interno, y a base de pruebas selectivas asegurarse de que los procedimientos indicados han sido observados.</li> </ol> <p><u>1.2 Otros activos:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Examen de comprobantes que amparen las partidas más importantes.</li> <li>2. Revisar movimientos.</li> </ol>		

Hecho por \_\_\_\_\_  
 Revisado por \_\_\_\_\_  
 Autorizado por \_\_\_\_\_

Fecha \_\_\_\_\_  
 Fecha \_\_\_\_\_  
 Fecha \_\_\_\_\_

#### 7.6.4 Cómo desarrollar el programa:

##### Inversiones:

1. Obtenga un análisis de los valores que muestre: su descripción, número de los títulos, valor nominal, valor de adquisición, fecha de compra, valor en libros, base de valuación, fecha de vencimiento, rendimiento cobrado y devengado, valor de mercado a la fecha del cierre (indicando la fuente del dato), localización y, en caso de pignoración, nombre del tenedor y naturaleza del adeudo.
2. Sume la relación o análisis y coteje el saldo al mayor.
3. Haga un recuento físico en presencia de un funcionario de la compañía u obtenga información de las partidas que forman el saldo al final del año.
4. Revise el movimiento del año y compruebe compras y ventas.
5. Determine el corte de posibles transacciones al final del año.
6. Haga pruebas globales de dividendos e intereses.
7. Determine valores según estados financieros a una fecha reciente y explique cualquier variación de importancia desde el año anterior.
8. Determine valores de mercado al final del año.
9. Si existen valores a nombre de otras personas, establezca por qué razón, no han sido endosados a favor de la compañía.

La confirmación mencionada en el inciso tres, se refiere a la solicitud directa y por escrito que el auditor dirige a las instituciones de crédito, o a las terceras personas bajo cuya custodia están los valores, cuando los títulos no estén en poder de la empresa, solicitando en esta confirmación se le indique además si los valores son propiedad de la empresa y si se encuentran libres de gravámen.

La comparación de los datos provenientes del examen físico de los valores, o de las confirmaciones de los custodios cuando los valores no están en poder de la empresa, con los datos que aparecen en los registros contables, puede revelar en algunas ocasiones, sustituciones indebidas de los valores originalmente adquiridos, por otros, del mismo emisor, pero de diferente numeración.

Estas sustituciones pueden haber ocurrido durante el ejercicio con el objeto de obtener, en forma temporal y no autorizada, el uso de fondos resultantes de la venta o gravámen de los valores.

En lo que respecta a la venta de inversiones en valores durante el ejercicio, (punto cuatro de los procedimientos indicados en la página anterior), los procedimientos de auditoría aplicables se dirigen principalmente a que el auditor se cerciore de:

1. Que las ventas se efectuaron con la debida aprobación de los funcionarios que de acuerdo con el sistema de control interno de la empresa deban autorizar estas transacciones, y a los precios señalados por ellos.
2. Que en el caso de valores cotizados en la bolsa de valores, los precios de venta están de acuerdo con las cotizaciones a la fecha de la venta.
3. Que los ingresos provenientes de las ventas se registraron correcta y oportunamente, y
4. Que la utilidad o pérdida derivada de la venta se contabilizó adecuadamente.

En los casos de cancelación en libros del valor de las inversiones, reducciones al costo de adquisición o creación de reservas para bajas de valor, el auditor debe cerciorarse que los asientos relativos estén autorizados por funcionarios responsables, y que correspondan a una baja efectiva en el valor de las inversiones mediante un estudio cuidadoso de cada caso, incluyendo la inspección de estados financieros recientes (preferiblemente dictaminados por CPA), la referencia a cotizaciones bursátiles, etc.

**Otros activos:**

Obtenga una relación de las partidas que integran el saldo al final del año y;

1. Sume la relación y coteje el saldo al mayor.
2. Examine los comprobantes que amparan las partidas más importantes.
3. Solicite confirmación de los depósitos especiales.
4. Agregue a continuación cualquier procedimiento de auditoría adicional que se considere necesario.

**7.6.5 Divulgaciones obligatorias:**

1. Desglose de inversiones y otros activos.
2. Método de valuación de las inversiones.
3. Valor de mercado de las inversiones.



## CONCLUSIONES

1. La AUDITORIA consiste en un examen sistemático de los libros, documentos y demás registros contables de una entidad, con el objeto de obtener elementos de juicio y evidencia comprobatoria suficiente y competente para fundamentar de una manera objetiva y profesional, la opinión que el Contador Público y Auditor Independiente emite sobre los estados financieros preparados por la empresa, a una fecha determinada y el resultado de las operaciones por un período determinado a esa fecha.
2. Para que la auditoría se efectúe con un carácter profesional y con un alto nivel de calidad, se ha establecido principios básicos y fundamentales de aceptación general para toda la profesión, que se denominan NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS, que son los requisitos mínimos de calidad, relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo.
3. Dentro de las normas de auditoría generalmente aceptadas, las normas de ejecución del trabajo, exigen que el trabajo de auditoría, sea cuidadosamente planeado, para que el examen de los estados financieros, sea eficiente y efectivo, por lo que el Contador Público y Auditor Independiente, deberá considerar aquellos aspectos que fundamentalmente inciden en la ejecución del trabajo, tales como: el objetivo de la auditoría, las características de la empresa, el grado de eficiencia del control interno, para seleccionar previamente los procedimientos de auditoría que va a utilizar, la extensión que debe darle a las pruebas, la oportunidad de su aplicación, el personal que participará en el trabajo, el tiempo que se va a emplear y el costo de su realización, los que deberá evidenciar en sus papeles de trabajo.
4. Además de planear el trabajo, el Auditor deberá supervisar adecuada y oportunamente al personal auxiliar que interviene en el trabajo. La supervisión debe empezar tan pronto como el trabajo ha sido contratado, durante el desarrollo del mismo hasta su terminación. El supervisor deberá examinar el trabajo de todo su equipo, de modo que pueda tener un conocimiento cabal de todos los aspectos de la auditoría, y esté en condiciones de asumir responsabilidad total por el examen.
5. El examen y evaluación del Control Interno de la empresa, previo a efectuarse la auditoría por el Auditor, es obligatorio, para cumplir con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, relativas a la ejecución del

trabajo. Los resultados obtenidos del examen le sirven al Contador Público y Auditor como base de medida para fijar la naturaleza, extensión y oportunidad que ha de dar a sus pruebas de auditoría, que aplicará en la revisión de los procedimientos contables y operaciones de la empresa.

Durante el curso de la revisión de los estados financieros, y, específicamente, en la aplicación de pruebas de procedimientos, el control interno sigue examinándose, confirmando o bien negando las conclusiones obtenidas en la evaluación preliminar. Dependiendo de los resultados apuntados, el Contador Público y Auditor ampliará o no, su alcance fijado.

El auditor deberá comunicar las debilidades importantes del control interno que haya detectado a través de su revisión, a la alta Gerencia y al Consejo de Administración, mediante un informe escrito.

6. Los papeles de trabajo del Auditor, son el resumen de la labor realizada durante el examen de los estados financieros de la empresa auditada; le sirven de base para fundamentar su opinión y pueden ser posteriormente, fuente de aclaraciones o extensiones de información. Los papeles de trabajo constituyen por lo tanto, la única prueba que el mismo auditor tiene de la solidez y calidad profesional de su trabajo, por lo que debe prepararlos adecuadamente para asegurarse que los procedimientos descritos en la planeación se cumplieron: que se alcanzaron los objetivos deseados y que están adecuadamente terminados.

El Contador Público y Auditor debe mantener un control estricto sobre ellos, ya que contienen información confidencial de la empresa, por lo que deben guardarse con seguridad mientras se está efectuando el examen y luego al finalizar el trabajo, archivarlos adecuadamente.

7. La idea que han tomado las autoridades de la Facultad de Ciencias Económicas en cuanto a que en los trabajos de investigación de la Práctica estudiantil en la comunidad y experiencia docente - PECED - se prepare material para apoyo de la docencia, permite evidenciar que es factible que los estudiantes que en el futuro desarrollen el trabajo de tesis, la orienten hacia el desarrollo didáctico de los diferentes cursos que integran el pensum de estudios de la carrera de Auditoría; de esa forma, no sólo se da al estudiante la oportunidad de dar su aporte hacia la Facultad, sino que a la vez, colabora para que las futuras generaciones cuenten con el material de apoyo actualizado, que en nuestro medio es escaso y oneroso.

8. Los estudiantes de Auditoría tienen dificultad en encontrar bibliografía actualizada y que se refiera al medio guatemalteco por la falta de incentivos que normalmente enfrentan los que tienen posibilidades de dedicar tiempo a esta actividad.
9. Los estudiantes siempre tienen que soportar el costo de su tesis y si el tema es de apoyo a la docencia o de interés profesional, no existe la posibilidad de que este costo sea una inversión.
10. El hecho de que los trabajos de tesis se elaboren con un apoyo a la docencia influirá en que el costo de su impresión sea mejor invertido y de más provecho.

## RECOMENDACIONES

1. Las autoridades de la Escuela de Auditoría de la Facultad de Ciencias Económicas deben continuar con este tipo de actividades, lo que motivará al futuro profesional a desarrollar trabajos de importancia para la formación de futuros profesionales.
2. Las autoridades de la Facultad de Ciencias Económicas, deben someter a estudio los trabajos de tesis que sean útiles para el desarrollo de la docencia y si califican como adecuados, publicarlos como material de apoyo.
3. Se recomienda al Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas así como al Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, que dentro de sus planes de apoyo a la docencia, utilicen su fondo editorial, para publicar trabajos de tesis, que llenen los requisitos por ellos establecidos.
4. El presente trabajo puede ser enriquecido para llegar a ser material de apoyo para el curso de Auditoría I, por lo que se recomienda que el mismo se tome como punto de partida y sobre la base de la experiencia que se observe en el aula, se le introduzcan los cambios para que finalmente, sirva de apoyo formal a la docencia.

11. PROGRAMAS DE AUDITORIA  
Francisco Javier Sánchez Alarcón  
Ediciones Contables y Administrativas. S.A.  
México, 1973
12. REQUISITOS MINIMOS QUE EL CONTADOR PUBLICO DEBE OBSERVAR EN LA EJECUCION DE UNA AUDITORIA.  
Lic. Carlos H. Morales O.  
Colección de textos de Auditoría y Finanzas No. 4  
Universidad de San Carlos de Guatemala - USAC -
13. ASPECTOS IMPORTANTES SOBRE EL RIESGO DE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.  
Tesis profesional Lic. Francisco Castañeda Ramos  
USAC, 1991
14. EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y LOS RIESGOS RELATIVOS Y PROBABLES EN UNA AUDITORIA EXTERNA DE ESTADOS FINANCIEROS  
Tesis profesional Lic. Manuel Alberto Selva Rodas  
USAC, 1991
15. EVALUACION DEL CONTROL INTERNO EN UNA INDUSTRIA DE MUEBLES.  
Tesis profesional Lic. Adolfo José Arroyave  
USAC, 1990
16. EXAMEN NORMAL DE ESTADOS FINANCIEROS PRACTICADO POR CONTADORES PUBLICOS.  
Tesis profesional Lic. José Eduardo Salazar  
URL. 1977
17. LA CIRCULARIZACION COMO TECNICA DE AUDITORIA.  
Tesis profesional Lic. Jorge Adalberto Corzantes Arroyo  
USAC, 1992
18. LA CARTA DE RECOMENDACIONES Y LA CARTA DE GERENCIA COMO RESULTADO DE UNA AUDITORIA EXTERNA.  
Tesis profesional Lic. Jorge Enrique Illescas Alfaro  
URL. 1973
19. LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO RELACIONADO CON LA AUDITORIA DE LAS VENTAS. CUENTAS POR COBRAR E INGRESOS.  
Tesis profesional Lic. Edgar Alfredo Rubio Avalos  
USAC, 1990
20. LAS GUIAS DE AUDITORIA COMO HERRAMIENTA PARA LA PRACTICA DE AUDITORIA INDEPENDIENTE POR CONTADORES PUBLICOS Y SU APLICACION EN NUESTRO MEDIO.  
Tesis profesional Lic. Eduardo Carrillo Gonzáles  
USAC, 1981
21. LOS PAPELES DE TRABAJO EN AUDITORIAS FINANCIERAS.  
Tesis profesional Lic. Francisco Javier Valenzuela S.  
USAC, 1992

## BIBLIOGRAFIA

1. AUDITORIA MONTGOMERY  
Defliese, Johnson y Macleod.  
1era. reimpression de la 8a. edición.  
Mexico, 1984
2. AUDITORIA DE PEQUENAS EMPRESAS  
Serie de Guías de Auditoría  
Price Waterhouse, 1987
3. DECLARACIONES Y NORMAS DE AUDITORIA  
Asociación Interamericana de Contadores Públicos y  
Auditores - AICPA -  
Traducción del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.  
México, 1975
4. GUIAS DE AUDITORIA - IFAC -  
Recopilación del Instituto Guatemalteco de Contadores Pú-  
blicos y Auditores - IGCPA -
5. LA AUDITORIA DE PRICE WATERHOUSE  
Serie de Guías de Auditoría  
Price Waterhouse, 1982
6. LOS PAPELES DE TRABAJO DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR  
Lic. Carlos H. Morales O.  
Colección de textos de Auditoría y Finanzas No. 8  
Universidad de San Carlos de Guatemala - USAC -
7. MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR  
Tomos I y II  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
Universidad Nacional de México - UNAM -  
Texto Universitario. México 1973
8. NORMAS DE AUDITORIA  
Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de  
Auditoría  
Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores  
- IGCPA -
9. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
México, 1972
10. PRINCIPIOS DE AUDITORIA  
Walter Meigs  
Cuarta Edición 1971.  
México