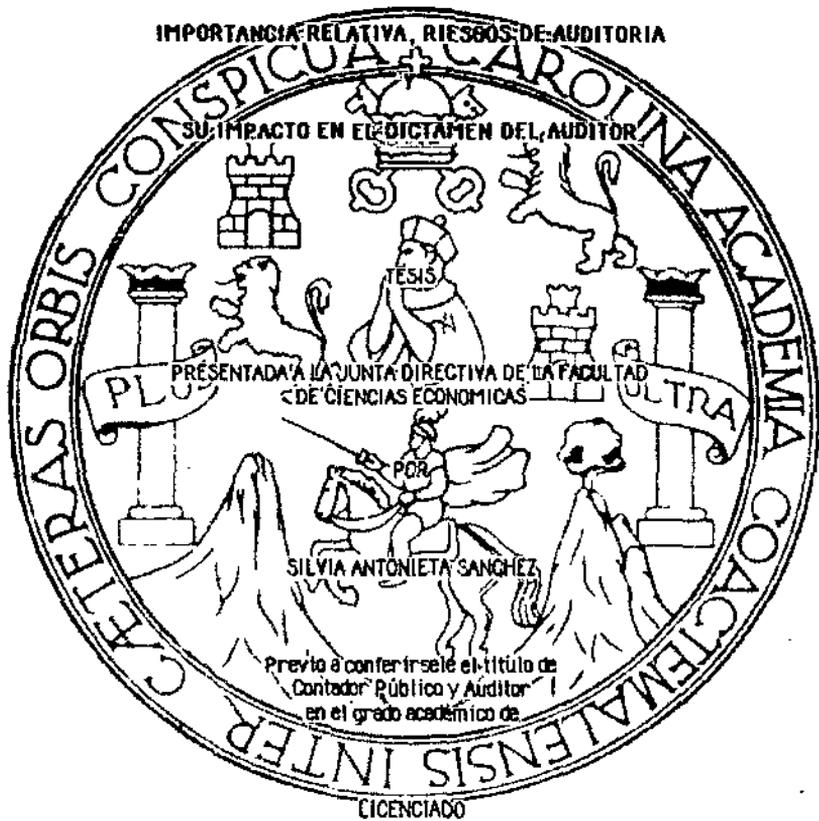


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS



Guatemala, octubre de 1993

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DL
03
T(1537)

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

DECANO:	LIC. GILBERTO BATRES PAZ
SECRETARIO:	LIC. MANUEL DE JESUS ZETINA PUGA
VOCAL I:	LIC. TRISTAN MELENDERAS SOTO
VOCAL II:	LIC. JOSUE EFRAIN AGUILAR TORRES
VOCAL III:	LIC. VICTOR MANUEL RIVERA BARRIOS
VOCAL IV:	P. MERC. Y PUB. JUAN CARLOS OSORIO M.
VOCAL V:	P.C. SOTERO SINCAL CUJCUJ

JURADO QUE PRACTICO EL EXAMEN

GENERAL PRIVADO

PRESIDENTE:	LIC. PEDRO BROL LHUTI
SECRETARIO:	LIC. JORGE ALBERTO TRUJILLO CORZO
EXAMINADORES:	LIC. JORGE ROMAN GARCIA
	LIC. ROLANDO ORTEGA BARREDA
	LIC. MARCO TULIO CASTILLO MARTINEZ

LIC. RENE HUMBERTO PEREZ ORDOÑEZ
Contador Público y Auditor

Guatemala,
Septiembre 6 de 1993.

Señor:
Decano de la Facultad
de Ciencias Económicas
Lic. Gilberto Betres Paz
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad de Guatemala

Estimado Señor Director:

En atención a la honrosa designación de que fui objeto para asesor el trabajo de tesis de la señorita Sylvia Antonieta Sánchez, me es grato dirigirme a usted para rendir mi dictamen sobre el trabajo presentado; el cual está concluido a mi satisfacción.

El tema asignado "IMPORTANCIA RELATIVA, RIESGOS DE AUDITORIA Y SU IMPACTO EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR" constituye un valioso documento de consulta para la profesión. Ya que es el resultado de una amplia investigación complementada con las experiencias profesionales de su autor. Por lo tanto respetuosamente me permito solicitar al Señor Decano, se sirva aceptar este trabajo para su aprobación, previo a la obtención del título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

Muy atentamente,



René Humberto Pérez Ordoñez
Colegiado No. 817

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central



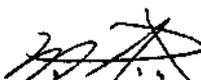
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

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

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, VEINTIUNO DE SEPTIEMBRE DE MIL
NOVECIENTOS NOVENTA Y TRES

Con base en el dictamen emitido por el
Licenciado René Humberto Pérez Ordóñez, quien
fuera designado Asesor y la opinión favorable del
Director de la Escuela de Auditoría, se acepta el
trabajo de Tesis denominado: "IMPORTANCIA
RELATIVA, RIESGOS DE AUDITORIA Y SU IMPACTO EN EL
DICTAMEN DEL AUDITOR", que para su graduación
profesional presentó la estudiante SILVIA
ANTONIETA SANCHEZ, autorizándose su impresión.---

ID Y ENSEÑAD A TODOS


LIC. MANUEL DE JESUS ZETINA PUGA
SECRETARIO




LIC. GILBERTO BATRES RAZ
DECANO



CONTENIDO

	<u>PAGINA</u>
INTRODUCCION	
CAPITULO I	3
ASPECTOS BASICOS DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	
1. Definición de auditoría	3
2. Sinopsis de los pasos a seguir en una auditoría de estados financieros	3
3. Informes de auditoría	12
4. Síntesis del capítulo I	20
CAPITULO II	
IMPORTANCIA RELATIVA	
1. Definición	21
2. Procedimientos y técnicas en su determinación	21
3. La importancia relativa en las etapas de la auditoría	22
4. La importancia relativa y su relación con las Normas de Auditoría	25
5. La importancia relativa y su relación con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	27
6. Síntesis del capítulo II	30

CAPITULO III

RIESGOS DE AUDITORIA

1.	Definición	31
2.	Importancia	31
3.	Componentes del riesgo de auditoría	31
4.	Efecto de la evaluación de los hallazgos	32
5.	Impacto de los hallazgos en el dictamen del Auditor	43
6.	Los riesgos de auditoría y su relación con las Normas de Auditoría Generalmente aceptadas	44
7.	Los riesgos de auditoría y su relación con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	45
8.	Síntesis del capítulo III	49

CAPITULO IV

CASO PRACTICO:	50
-----------------------	----

LA IMPORTANCIA RELATIVA, RIESGOS DE AUDITORIA Y SU IMPACTO EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR EN UNA INDUSTRIA GUATEMALTECA EN LA EPOCA ACTUAL

GLOSARIO	93
-----------------	----

CONCLUSIONES	95
---------------------	----

RECOMENDACIONES	97
------------------------	----

BIBLIOGRAFIA	98
---------------------	----

ANEXOS	
---------------	--

INTRODUCCION

El Contador Público y Auditor al llevar a cabo una auditoría de estados financieros debe de tomar en consideración la importancia relativa y los riesgos de auditoría.

En la determinación de la importancia relativa de las distintas transacciones o saldos de cuentas que muestran los estados financieros, el Auditor deberá aplicar su juicio profesional para establecer qué y cuánto auditar.

Los riesgos de auditoría consisten en la posibilidad de que exista una declaración incorrecta importante en los estados financieros y no ser descubierta por el Auditor, originada por errores o irregularidades.

La importancia relativa y los riesgos de auditoría son dos elementos fundamentales en la planificación y ejecución de una auditoría.

Dentro de los objetivos de la presente investigación está analizar la relevancia que tiene la evaluación de la importancia relativa y los riesgos de auditoría en los estados financieros auditados. Así mismo que a través de estos dos aspectos el Auditor cuenta con los parámetros de medición para áreas que requieran mayor énfasis en el trabajo de auditoría y que basados en los mismos el auditor pueda tener a la vez los elementos que sustenten su criterio y opinión en cuanto a la razonabilidad de los estados financieros.

El tema se divide en cuatro capítulos en los cuales se enmarcan los aspectos importantes a considerar en la evaluación de la importancia relativa y los riesgos de auditoría y su incidencia en el dictamen del Auditor en forma técnica.

El primer capítulo trata sobre los aspectos básicos de una auditoría de estados financieros, su definición, las diversas etapas y el informe del Auditor.

En el segundo capítulo se define y analiza la importancia relativa, su definición, los procedimientos en su determinación, la relación con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y Principios de Contabilidad, y el impacto en el dictamen del Auditor.

El capítulo tercero trata sobre los riesgos de auditoría, en donde se describe su definición, los componentes del riesgo de auditoría, la incidencia en las etapas de la ejecución de la auditoría, la relación con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y Principios de Contabilidad, y el impacto en el dictamen del Auditor.

En el capítulo cuarto se presenta la relación existente entre la importancia relativa y el riesgo de auditoría en una empresa industrial guatemalteca en la época actual.

Derivado de la investigación efectuada en los cuatro capítulos anteriores, se llegó a las conclusiones y recomendaciones que se espera sirvan de apoyo a los estudios de la materia y una buena base para efectuar investigaciones futuras.

ASPECTOS BASICOS DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

CAPITULO I

1. DEFINICION DE AUDITORIA

Existen varios conceptos de auditoria, sin embargo el que a continuación se describe, define en forma concisa el término:

"Es un proceso sistemático para obtener y evaluar evidencia de una manera objetivo respecto de las afirmaciones concernientes a actos económicos y eventos para determinar el grado de correspondencia entres estas afirmaciones y criterios establecidos y comunicar los resultados a los usuarios interesados" (1)

Existen varias funciones que el auditor desempeña y entre éstas se encuentra la de emitir dictámenes independientes basados en un análisis objetivo de la información de los estados financieros.

Una auditoria de estados financieros, es el examen que realiza un auditor independiente para expresar una opinión de los estados financieros tomados en conjunto. Así mismo establecer si dichos estados fueron preparados correctamente dentro de un marco establecido de principios, bases, reglas y procedimientos adoptados por la gerencia al preparar y presentar los estados financieros a fin de dar una visión verdadera y razonable de la situación financiera y sus resultados.

2. SINOPSIS DE LOS PASOS A SEGUIR EN EL DESARROLLO DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Es importante señalar previo a desarrollar el proceso de una auditoria de estados financieros que el buen desarrollo y éxito de la misma requiere de una buena organización.

Los principales aspectos a considerar en este proceso son:

- a. Principales áreas de interés para la auditoria; actividad contable y organización de una entidad.
- b. Procedimientos de auditoria.
- c. Función y contenido de los papeles de trabajo de la auditoria.

(1) Kell Walter G. Et. Al. Auditoria Moderna, p. 23

2.1 PRINCIPALES ÁREAS DE INTERÉS PARA LA AUDITORIA

Las dos áreas de interés que el auditor debe observar son:

- 2.1.1 Actividad contable
- 2.1.2 Organización de la entidad

2.1.1 Actividad contable:

Se refiere en síntesis a las transacciones realizadas por una entidad expresadas en valores monetar los. Los etapes de esta proceso se resumen en tres:

- a. Los datos originales y análisis contable
- b. Las asignaciones, reclacificaciones y evaluaciones resultantes
- c. La forma, terminología y notas explicatorias utilizadas al presentar los resultados del análisis de estos datos en los estados financieros.

2.1.2 Organización de la entidad:

Como se mencionó con anterioridad, una auditoría es un proceso basado en normas que establecen la ejecución del trabajo. Entre lo que establecen dichas normas se requiere que el auditor trabaje con la estructura de organización interna, que en terminología de auditoría se conoce con el nombre de control interno.

El control interno no es sino todos los métodos, políticas y procedimientos de una entidad para salvaguardar sus activos y asegurar la obtención de información financiera confiable y verdadera.

El estudio del mismo proporciona al auditor la determinación, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.

2.2 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Los procedimientos de auditoría son las acciones encaminadas a la obtención de evidencia que respalde la opinión sobre el trabajo realizado.

Dentro de los procedimientos de auditoría podemos distinguir dos categorías, las pruebas de controles y las pruebas sustantivas.

Las pruebas de controles están encaminadas a evaluar las políticas y procedimientos de la estructura de control interno de una entidad.

Las pruebas sustantivas se diseñan para obtener una seguridad razonable de las cifras que integran los estados financieros.

Algunos procedimientos comunes de auditoría son: Observación, indagación, confirmación y análisis. Estos procedimientos se resumen en el programa de auditoría.

2.3 FUNCIÓN Y CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO

2.3.1 Definición

De acuerdo a una definición descrita en el manual de Auditoría de Peot Marwick describe los papeles de trabajo como los registros, análisis y resúmenes llevados por el auditor sobre los procedimientos seguidos, las pruebas efectuadas, la información obtenida y las conclusiones a que han llegado durante el desarrollo de un examen de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

2.3.2 Finalidad

Proveer evidencia del trabajo efectuado por el auditor en cuanto a su planificación y supervisión adecuada, así como de la evaluación de la estructura de control interno y la naturaleza, oportunidad y alcance las pruebas realizadas.

2.3.3 Clases

En términos generales los papeles de trabajo que hace un auditor los podemos clasificar así:

- a. Los que pertenecen a planes y programas de auditoría
- b. Memorándums de auditoría
- c. Asientos de ajustes y rectificaciones
- d. Cédulas centralizadoras
- e. Cédulas sumarias
- f. Cédulas analíticas

2.3.4 Formas de archivo

De acuerdo a tres categorías:

- a. Archivo permanente
- b. Archivo de asuntos administrativos
- c. Archivo de papeles del trabajo de campo

2.3.5 Contenido

El contenido de los papeles de trabajo de acuerdo a las circunstancias de cada trabajo, sin embargo deben mostrar que cumplieron con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y evidenciar:

- Que el trabajo ha sido planificado
- Que la estructura del control interno ha sido evaluado a fin de determinar el alcance de las pruebas
- Que las procedimientos y pruebas de auditoría constituyen evidencia suficiente que permitan expresar una opinión de los estados financieros.

Generalmente un juego de papeles de trabajo incluye:

- Estructura organizativa y legal
- Extractos o copias de documentos importantes de la compañía
- Planificación y programas de auditoría
- Estudio y evaluación de la estructura del control interno, tal como:
 - * Programas del sistema
 - * Narrativas de procesamiento y procedimientos
 - * Cuestionarios

- Análisis de cuentas
- Correcciones
- Neturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría (memorándums)
- Correspondencia con el cliente relacionada con la auditoría (contratación, definiciones del control interno, etc.)
- Conclusiones alcanzadas por el auditor
- Copia de los informes de auditoría correspondientes

Los requisitos mínimos que los papeles de trabajo deben contener son:

- Nombre de la entidad
- Área que se va a revisar
- Fecha de la auditoría
- Firma o inicial del personal que preparó y posteriormente de quien supervisó la cédula
- Fecha de preparación de la cédula

- f. Adecuada referenciación de los papeles en conjunto.
- g. Adecuado cruce de la información y marcas de auditoría con sus respectivas explicaciones.
- h. Fuente de información.
- i. Concordancia de los saldos ajustados de las cédulas analíticas con las sumarias y de éstas con las centralizadoras o balance de comprobación.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor, son confidenciales y deben ser custodiados adecuadamente. Deben conservarse como mínimo durante seis años.

Los aspectos tratados con anterioridad han sido necesarios describirlos para un mejor entendimiento del proceso a seguir en una auditoría.

2.4 ETAPAS DEL PROCESO DE AUDITORIA

Los pasos de auditoría se resumen de la siguiente forma:

- a. Actividades previas al trabajo
- b. Planificación
- c. Preparación del programa de auditoría
- d. Efectuar o realizar la auditoría
- e. Preparación de informes sobre estados financieros

2.4.1 Actividades previas al trabajo

Este paso se refiere al establecimiento de los términos del trabajo que se realizará, su costo, naturaleza y acuerdos, también incluye asignación de personal adecuado a fin de cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

2.4.2 Planificación

Este paso pretende fijar las bases y el plan a seguir en el desarrollo del trabajo. Comprende los siguientes aspectos a considerar:

- a. Obtener comprensión del negocio del cliente
- b. Estudio y evaluación de la estructura del control interno contable
- c. Identificar objetivos críticos de auditoría
- d. Documentar decisiones de planificación
- e. Efectuar pruebas de transacciones y balances

2.4.2.1 Conocimiento del negocio del cliente

Es importante conocer las características del negocio del cliente en vista que es éste conocimiento el que permita identificar los sucesos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto significativo sobre los estados financieros, y considerar el alcance y énfasis en los procedimientos de auditoría.

Dentro de la comprensión del negocio, deben considerarse los siguientes puntos:

A. Naturaleza del negocio

- * Principales segmentos de la industria
- * Principales productos
- * Principales mercados
- * Políticas de compra y venta
- * Principales competidores
- * Principales clientes y proveedores

B. Principales características

- * Estructura y patrimonio de la empresa
- * Sistemas de contabilidad, presupuestos, informes e información gerencial
- * Capitalización y financiamiento
- * Volumen de compras
- * Estructura gerencial
- * Naturaleza de las operaciones
- * Empleados de la compañía

C. Factores externos que afectan a la compañía

- * Disminución de la demanda del producto
- * Cambios en las tasas de interés
- * Movimientos en el comportamiento de la moneda local en relación a moneda extranjera
- * Cambios en los precios de materia prima
- * Leyes y reglamentos aplicables al cliente

2.4.2.2 Estudio y evaluación de la estructura de control interno

El paso siguiente es el de obtener o actualizar el conocimiento de la estructura de control interno.

El cual éste integrado por:

- a. Ambiente de control
- b. Sistema contable
- c. Procedimientos de control

a. Ambiente de control

"Representa el efecto colectivo de varios factores en establecer, realizar o reducir la efectividad de procedimientos y políticas específicas. Dentro de estos factores se incluyen los siguientes:

- * Filosofía y forma de operación
- * Estructura organizativa de la entidad
- * Funcionamiento del consejo de administración y sus comités
- * Métodos de control administrativo para supervisar
- * Políticas y prácticas del personal
- * Influencias externas" (2)

b. Sistema contable

"Consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e informar las operaciones de una entidad, así como de mantener el control de los activos y pasivos.

Un sistema contable adecuado, toma en cuenta el establecimiento de métodos y registros que:

- * Identifiquen y registren todas las transacciones
- * Describe en forma oportuna todas las transacciones con suficiente detalle, permitiendo la clasificación adecuada de las mismas en los estados financieros.
- * Registran el adecuado valor de las operaciones en los estados financieros.
- * Determinen el período en que las transacciones ocurren para registrarlas en el período contable correspondiente.
- * Presentan adecuadamente las operaciones y revelaciones correspondientes en los estados financieros." (3)

(2) Instituto Guatemalteco de contadores Públicos y Auditores (IGCPA), comisión de principios de contabilidad y normas de auditoría, Norma No. 14 sobre la Evaluación de la estructura de control interno, p. 43

(3) ibid, p. 44

c. Procedimientos de control:

"Son aquellos procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, establecidos por la gerencia para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad, por lo general podrán catalogarse como procedimientos de control los siguientes:

- * Debita autorización de transacciones y actividades
- * Segregación adecuada de funciones, asignando a diferentes personas las responsabilidades de autorizar las transacciones, registrarlas y custodiar los activos.
- * Diseño y uso de los documentos y registros apropiados que aseguren la contabilización adecuada de las transacciones
- * Medidas de seguridad adecuadas sobre el acceso y uso de activos y registros."⁽⁴⁾

2.4.2.3 Identificar áreas significativas y de riesgo de error

A través de los procedimientos de análisis de estados financieros, de indagación, observación y análisis, pueden determinarse aquellas áreas a las que hay que efectuar mayor esfuerzo al auditar, así como determinar que áreas son susceptibles de error (descritos con más detalle en el capítulo tres sobre riesgos de auditoría).

2.4.2.4 Documentar decisiones de planificación

Siendo la planificación el proceso por el cual se identifica lo que ha de hacerse en una auditoría, por quién y cuando, es de primordial importancia que el mismo quede documentado a través de un memorándum de tal forma que sirva de guía a la persona que ejecutará el trabajo. Dicho memorándum debe de ser revisado y aprobado por la persona que supervisará el trabajo antes de iniciar los procedimientos de auditoría significativos y autorizado por el director o socio a cargo del equipo.

El contenido mínimo del memorándum debe contener los siguientes aspectos:

- * Breve descripción de la naturaleza del negocio
- * Principales características del negocio
- * Factores externos que le afectan
- * Asuntos contables especiales
- * Áreas que de acuerdo a procedimientos hayan sido identificadas como de riesgo y significativas que indiquen los procedimientos a seguir para mitigar errores.

(4) Loc. cit. p.44

2.4.2.5 Efectuar pruebas de transacciones y balances

Durante la etapa de planificación debe darse inicio a las pruebas de transacciones a fin de contar con las bases de decisiones de planificación.

a. Pruebas de transacciones

Después de haber obtenido un conocimiento del cliente y haber efectuado un estudio a la estructura de control interno, se aplica este tipo de prueba.

Se selecciona una muestra de transacciones y se examina el material probatorio, tales como rastreo, comprobación y verificación de cálculos. Las pruebas de transacciones incluyen entre otras, pruebas de egresos, ingresos compras, desembolsos, etc.

b. Pruebas de balance

Se refieren a pruebas sustantivas de los saldos que se reflejan en los registros contables.

Estas pruebas incluyen dos tipos:

- *Revisión de análisis
- *Revisión de detalle

Los procedimientos comunmente usados son: La confirmación, la observación, verificaciones de cálculos y comparaciones de datos contables.

2.4.3 Preparación del programa de auditoría

Los programas de auditoría son el producto final de la etapa de planificación, y contiene una lista de procedimientos detallados de auditoría para un área específica.

Los procedimientos de auditoría relacionan pruebas de controles con pruebas sustantivas a fin de obtener la evidencia suficiente y competente.

Un programa de auditoría debe incluir los siguientes aspectos:

- * Aseveraciones a examinar
- * Objetivos que se persiguen
- * Naturaleza de los procedimientos
- * Alcance de los procedimientos
- * Oportunidad de los procedimientos
- * Descripción de los procedimientos

2.4.4 Efectuar o realizar la auditoría

En forma concreta el efectuar este paso incluye los siguientes puntos:

- * Realizar pruebas de cumplimiento
- * Realizar procedimientos sustantivos
- * Evaluar resultados de los hallazgos de auditoría, comentar los para la carta de recomendaciones por deficiencias en el control interno, ajustes y aspectos que afecten el dictamen de auditoría.
- * Efectuar un análisis de revisión
- * Realizar un examen sobre aspectos tales como:
 - Eventos subsecuentes
 - Evaluación de compromisos y contingencias
- * Obtener cartas de salvaguarda
- * Revisión final previo a emisión del Informe en definitiva.

2.4.5 PREPARACION DE INFORMES SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

Como resultado de una evaluación que efectúa el Auditor debe presentar a su cliente un informe de auditoría que comunicará formalmente los hallazgos encontrados. Este punto es tratado con más detalle en el punto No. 3.

3. INFORMES DE AUDITORIA

3.1 Definición

"Es el documento que contiene el dictamen del Contador Público y Auditor Independiente, conjuntamente con los estados financieros de la compañía" (5)

3.2 Clases de Informes

Los informes de auditoría se pueden clasificar en la siguiente forma:

(5)IGCPA, Norma de auditoría No. 10 dictamen sobre estados financieros auditados, p.43

- a. **Informe corto:** Contiene el dictámen del Contador Público y Auditor y los estados financieros básicos, es decir el balance general, estado de resultados, estado de patrimonio de los accionistas, flujos de efectivos y sus respectivos notas.
- b. **Informe largo:** Contiene el dictámen del auditor, los estados financieros básicos e información complementaria que no sea considerada necesaria de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

3.3 Elementos básicos del dictámen:

a. Título

Debe usarse un título apropiado tal como informe del auditor independiente, esto ayuda al lector a identificar el informe y a distinguirlo fácilmente de informes que pueden ser emitidos por otros, por ejemplo, la gerencia.

b. Destinatario

El informe debe dirigirse al destinatario apropiado según las circunstancias del trabajo y los reglamentos locales. Normalmente se dirige a los accionistas o a la junta directiva de la entidad.

c. Identificación de los estados financieros auditados

Los estados financieros deben ser identificados por nombre, además referirse al nombre de la entidad y a la fecha del trabajo, y al período cubierto por los estados financieros.

d. Debe hacerse referencia a las normas o prácticas de auditoría seguidas al realizar la auditoría.

e. Opinión del auditor

Dependiendo de los hallazgos de auditoría el Auditor podrá emitir una opinión estándar o modificada.

f. Firma

El informe debe ser firmado en nombre propio, o de una firma del socio a cargo, o ambos según fuere adecuado.

g. Dirección del auditor

Normalmente en donde se encuentra ubicada la oficina del auditor o de la firma de auditoría.

3.4 Fecha de los informes de auditoría

Debido a la responsabilidad que el auditor asume al emitir una opinión en donde declara la situación de la entidad y a la aplicación de procedimientos que incluye el examen de eventos subsiguientes de compromisos y contingencias; la fecha debe ser en la que se han concluido todos los procedimientos significativos de auditoría y deben coincidir con:

- a. Terminación del trabajo de campo realizado en la oficina del cliente
- b. Fechas que se establecen en la carta de salvaguarda o representación y certificado del libro de actas.

Existen situaciones especiales que pueden cambiar la fecha del informe, estos son los eventos subsiguientes, entre los que se pueden mencionar:

- * Eventos que resultan en ajustes sin revelación, no modifican la fecha del informe.
- * Eventos subsiguientes que resultan en revelación (con o sin ajuste), deben resultar generalmente en doble fecha del informe de auditoría. La nueva fecha complementa la fecha original con una fecha actualizada limitada específicamente a la nota que describe el evento subsiguiente.

3.5 Dictamen del auditor

3.5.1 Definición

"Es el documento en el cual el Contador Público y Auditor Independiente emite su opinión, en base a la auditoría realizada, acerca de la razonabilidad de los estados financieros, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados."(6)

3.5.2 Opiniones en los informes de auditoría

El informe que se emite sobre los estados financieros debe presentar claramente la opinión que se tenga sobre la visión concluida basada en el trabajo.

Generalmente se distinguen los siguientes tipos de opinión:

(6) Loc. cit. p. 43

a. Opinión sin salvedad

Para emitir este tipo de opinión debe tenerse las siguientes bases:

- * Las conclusiones de la auditoría fueron realizadas basadas en un examen de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- * La forma y el contenido de los estados financieros reflejan debidamente y cumplen con las normas profesionales y requisitos reglamentarios o legales aplicables.

b. Opinión modificada (con excepción, abstención de opinión, negativa)

Este tipo de opinión impide dar una opinión sin salvedad cuando existen las siguientes condiciones:

- * Existencia de una incertidumbre significativa que afecta los estados financieros cuya resolución depende de eventos futuros y que no se revelan adecuadamente en los estados financieros.
- * Los estados financieros contienen un error sustancial que no se presentan de acuerdo con la legislación o principios contables aplicables, o
- * En casos extraordinarios cuando el alcance de la auditoría es sustancialmente limitado ya sea por el cliente o las circunstancias.

A continuación en la página siguiente se presenta un ejemplo de la presentación del dictamen del auditor.

MODELO DE INFORME DE AUDITORIA
(ESTANDAR)

Informe de los auditores independientes (a)

A los accionistas de
Compañía Distribuidora A.B.C., S.A (b)

Guatemala

Hemos efectuado la auditoría de los balances generales adjuntos de compañía A.B.C., S.A. el 31 de diciembre de 19x2 y 19x1, y de los estados conexos de utilidades y utilidades retenidas y de flujos de efectivo (c) que terminaron en esas fechas. Estos estados financieros son responsables de la administración de la compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestras auditorías (d). Estas normas que requieren que planeemos y realicemos la auditoría para tener una seguridad razonable acerca si los estados financieros están libres de errores significativos. Una auditoría incluye examen, sobre una base selectiva, la evidencia que respalda los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría incluye evaluar tanto los principios de contabilidad utilizados (e) y las estimaciones significativas hechas por la administración como la presentación en conjunto de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías ofrecen una base razonable para nuestra opinión. En nuestros estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes la situación financiera de Compañía A.B.C., S.A. el 31 de diciembre de 19x2 y 19x1, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Dónaluz Sánchez & Asociados

(g) Lida. Silvia A. Sánchez

2 de febrero de 19x3 (h)

Fuente: KPM10 Post Merwick, Manual de Informes de auditores, p. 18

- a. Título
- b. Destinatario
- c. Identificación de los estados financieros y alcance
- d. Referencia a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas
- e. Referencia a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
- f. Opinión del auditor
- g. Firma
- h. Fecha

3.6 Cartas de recomendación a la gerencia por debilidades sustanciales en el control interno

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores y la comisión de principios de contabilidad y normas de auditoría, en la norma No. 16, establece lineamientos para informar sobre debilidades encontradas en la auditoría de estados financieros, define que deben reportarse aquellas deficiencias encontradas en la evaluación de la estructura de control interno, en la aplicación de los principios contables y registro de transacciones, establece además que el informe debe de cumplir con los siguientes aspectos:

- a. Debe ir dirigido exclusivamente para conocimiento y uso del consejo de administración, propietarios o a quienes hayan hecho la contratación de los servicios de la auditoría.
- b. Indicar que el propósito de la auditoría fué de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros y no proporcionar una seguridad sobre el funcionamiento del control interno.
- c. Incluir la definición de condiciones reportables.
- d. Describir en la redacción los límites de comunicación descritos en el inciso a.

Para ejemplificar un modelo de carta de información de condiciones reportables, nos auxiliamos de la experiencia de profesionales cuyo modelo de informe reúne los requisitos establecidos con las normas locales. Los parámetros y ejemplos que a continuación se describen fueron tomados del Boletín de cartas de Gerencia de la firma KPMG Peat Marwick; en donde describe algunos aspectos a considerar en la estructura del informe:

- a. Estructura debidamente la carta en orden de importancia de los hallazgos
- b. Evitar el uso de términos técnicos que podrían confundir al usuario

- c. Los comentarios deben ser:
- * Exactos y precisos
 - * Constructivos y
 - * Discretos
- d. Redactar la carta en la forma más breve
- e. Describir por separado:
- * El problema
 - * La recomendación debe ser práctica y adaptada a las circunstancias
- f. Considerar una adecuada presentación de la carta (como un encuadernado)
- g. Componentes del contenido de la carta:
- * Destinatario
Debe ser dirigida a la Junta directiva, accionistas o su delegado
 - * Introducción
Debe presentar claramente el propósito de la carta
 - * Cuerpo de la carta
Debe contener los comentarios y recomendaciones importantes respaldadas por detalles
 - * Límites del trabajo
 - * Debe indicar la misma que la auditoría fue basada en pruebas y que el sistema de control interno es responsabilidad de la gerencia y que una auditoría no necesariamente descubriría todas las debilidades sustanciales de control interno, errores o fraudes resultantes, si existieran.
 - * Conclusión
Debe contener una invitación a discusión, ampliación o asistencia al cliente y una consideración de la colaboración recibida por parte del personal (7)

(7)KPM0 post Marwick, boletín de cartas a la gerencia , 1988 y modificaciones año 1990.

**MODELO DE INFORME DEL ESTUDIO Y EVALUACION
DEL SISTEMA EFECTUADO COMO PARTE DE UNA
AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS**

CONFIDENCIAL

A los accionistas de
Compañía A.B.C., S.A.

(párrafo de introducción)

Hemos concluido el examen preliminar de los estados financieros de compañía A.B.C., S.A., por el ejercicio contable que terminó el 31 de diciembre de 1990. En la planificación y ejecución de nuestra auditoría consideramos la estructura del control interno de la empresa, lo que nos permitió determinar los procedimientos necesarios para expresar una opinión sobre sus estados financieros a dicha fecha. Por lo tanto esa consideración no estuvo encaminada a que podamos expresar una seguridad sobre el funcionamiento de la estructura de control interno de la empresa.

Sin embargo, en el transcurso de nuestro trabajo notamos ciertos asuntos que nos llamaron la atención debido a que pudieran afectar la capacidad de la empresa para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera, y que mencionamos a continuación, junto con otros aspectos que consideramos importantes para la administración de compañía A.B.C., S.A..

(Descripción de hallazgos de auditoría)

(Párrafo de despedida ó cierre)

Debido al enfoque dado a la consideración de la estructura de control interno, nuestro trabajo no necesariamente revelaría todas las debilidades importantes existentes en dicha estructura; sin embargo, ninguna de las situaciones anteriormente descritas pueda considerarse como tal.

La información contenida en este informe es de carácter confidencial y, por lo tanto, es únicamente para conocimiento y usos internos de la empresa.

Agradecemos la colaboración prestada por el personal de Compañía A.B.C., S.A durante la realización de nuestro trabajo y nos ponemos a su disposición para cualquier aclaración o ampliación que estime conveniente.

Atentamente,

Licda. Silvia Sánchez

SINTESIS
CAPITULO I

1. La importancia del conocimiento del proceso de auditoría, radice en que siendo una de las funciones principales del Contador Público y Auditor el emitir dictámenes sobre la información financiera de una entidad, se hace necesario un proceso y organización complejas en su desarrollo, estas actividades se resumen en los siguientes pasos:

- Actividades previas al trabajo
- Planificación
- Preparación del programa de auditoría
- Realización de la auditoría
- Preparación de informes

Desarrollando dichas actividades se obtendrá el conocimiento de las principales áreas de interés para la auditoría, como lo son la actividad contable y la organización de la entidad. Estos aspectos serán los cimientos de un adecuado trabajo de auditoría y conclusiones. Conclusiones que se resumen en los informes de auditoría.

2. Siendo el examen de auditoría encaminado hacia dar una opinión sobre la razonabilidad de estados financieros a una fecha determinado, es necesario que la misma sea realizada con capacidad y competencia y cumple con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, en todos los aspectos que estas regulan.

IMPORTANCIA RELATIVA

CAPITULO II

1. Definición

El resultado final del trabajo realizado en el proceso de una auditoría de estados financieros, como se describió en el capítulo uno, es el de dar una opinión sobre si dichos estados dan una visión verdadera y si los mismos presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de una entidad en un período establecido.

Los estados financieros auditados pretenden dar confiabilidad a los usuarios; los mismos serán confiables cuando estén libres de errores significativos o de importancia que distorcionen la razonabilidad de las cifras mostradas.

La importancia relativa cobra importancia en todo el proceso de auditoría porque en base a su evaluación se determinará cuanto auditar y como evaluar los resultados detectados en el trabajo de auditoría.

La importancia relativa lleva implícito un alto juicio profesional y entre una las definiciones comúnmente conocidas se encuentra la siguiente:

"La magnitud o importancia de una omisión o error en la información contable que a la luz de las circunstancias, hace probable que el juicio u opinión de un usuario que pretenda dar confiabilidad a la información, sea errado por la información incorrecta que se le proporciona." (8)

2. Procedimientos y técnicas en su determinación

A nivel general este concepto y su razonamiento para la determinación es complejo y requiere un alto juicio profesional y un análisis de los efectos que lleven consigo las evaluaciones.

Para algunos autores la importancia relativa de algunas transacciones se mide a través del porcentaje que en relación a la utilidad neta le corresponde, y determinan que cualquier partida igual o mayor del 10% en ésta relación es de importancia. Según L. Delfese en Auditoría de Montgomery, los planteamientos a considerar son:

(8)KPMG Peat Marwick, Manual de auditoría para América Latina, p.65

"Como se mide la importancia relativa de una partida? La importancia relativa se refiere al efecto de la partida en la utilidad neta? Debe juzgarse por su efecto en la tendencia de la utilidad neta? Como debe juzgarse el efecto de una partida con relación a un saldo? Debe juzgarse la importancia relativa en cada caso o partida o por categoría de partidas, o por el total de todas las partidas que posiblemente afecten los estados financieros que se revisan? Si se opta por el total es el total bruto o el total neto? En caso de considerarse en conjunto, debe determinarse la importancia relativa antes o después de impuestos?" (9)

A continuación se da una lista de ejemplos de partidas o eventos que pueden dar lugar a ajustes o a revelaciones que pueden ser o no de importancia relativa:

- * Simples errores contables: errores de computación, partidas no registradas.
- * Hechos de giro anormal, no repetitivos o extraordinarios: Ventas ocasionales, daños por siniestro.
- * Cambios en la entidad económica: Adquisición de una subsidiaria, consolidación de una subsidiaria que antes no se había consolidado.
- * Cambios voluntarios en los principios de contabilidad: Cambios contables
- * Juicios o estimaciones: como por ejemplo, cambios en las consideraciones de provisión para cuentas incobrables, vida útil estimada para los activos fijos para efectos de la depreciación, provisión de inventarios obsoletos.

Actualmente no existen medidas generalizadas o estandar para la importancia relativa y los FASB, realizan estudios a este respecto. Aunado a estos esfuerzos actualmente los SAS (Statement on Auditing Standard) en su edición No. 55, relativo a la evaluación de la estructura de control interno en una auditoría de estados financieros y localmente la norma No. 23 del IGCPA, mencionan la importancia en la evaluación del riesgo de auditoría y establecen enfoques y elementos a considerar a nivel de cuentas y transacciones.

La evaluación del riesgo en la auditoría, da ciertas bases para formarse un criterio de que establecer como importancia relativa.

3. La importancia relativa en las etapas de una auditoría

Dedido a lo complejo del tema, nos auxiliamos de la experiencia de profesionales en la auditoría. Consultamos el manual de auditoría para América Latina de KPMG Peat Marwick, la cual establece dos parámetros en el establecimiento de la importancia relativa:

(9) Philip L. Delfiese, Kenneth P. Johnson, Roderic K. Macleod, Auditoría de Montgomery, Tomo de auditoría, p. 120

3.1 Importancia relativa en la planificación

La importancia relativa de planificación como se describió en el capítulo No. 1, es el peso en el proceso de auditoría en donde se efectúa un análisis previo al trabajo a desarrollar, es en ésta etapa en donde se efectúa la evaluación preliminar de los riesgos de auditoría y se obtiene un conocimiento global de la entidad a auditar, este conocimiento se obtiene a través de entrevistas, análisis de estados financieros, conocimiento de controles internos y operativos, y el conocimiento de la industria en la que se desenvuelve la entidad. En base a estos aspectos se determina la importancia relativa de sucesos en el comportamiento de la industria, eventos económicos y sus efectos presentes y futuros, y se analizan cuentas integrantes de los estados financieros.

En base a estas evaluaciones se determina la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo el valor monetario de las aseveraciones de los estados financieros puede influenciar la decisión con respecto al tipo de procedimientos sustantivos a adoptarse; para cuentas de valor bajo tales como gastos anticipados, puede usarse un análisis sustantivo, mientras que para las cuentas por cobrar se diseñan pruebas de detalles y extensivas.

3.2 Importancia relativa en la etapa de ejecución del trabajo y proceso final

Debido a que es en esta etapa de planificación en donde se establecen consideraciones preliminares, se hace necesario que en el desarrollo y al final del trabajo se efectúe un análisis de revisión final para confirmar o concluir adecuadamente sobre lo establecido inicialmente.

Para evaluar la importancia de las aseveraciones de los estados financieros, se hace necesario considerar y evaluar los riesgos de auditoría, como lo mencionamos anteriormente y que se describe en detalle en el capítulo No. 3.

KPMG Peat marwick describe que la importancia relativa es un juicio profesional que estará influenciado por factores cualitativos y cuantitativos. Estos aspectos entre otros son:

- A. Factores cualitativos
 - a. Obtener un conocimiento de la naturaleza del negocio del cliente es decir el ambiente en donde se desenvuelve la entidad: sus principales segmentos, sus principales productos o servicios, mercados y políticas de mercadeo, principales clientes y proveedores.
 - b. Obtener un conocimiento de las características del negocio: Sistemas de contabilidad, presupuestos e informes gerenciales, filosofía de mercado y métodos de distribución, naturaleza de las operaciones de manufactura o procesamiento.

- c. Evaluar ciertos factores externos que no dependen ni son generados por la entidad, por ejemplo: Cambios en las tasas de interés, comportamiento de la moneda local en relación a una moneda dura (dólar), economía de los principales países con los cuales la entidad opera, leyes y reglamentos aplicables al cliente y si existen requerimientos de informes especiales.
 - d. Realizar un análisis de los estados financieros: En cuanto a comportamiento y/o tendencias de determinadas aseveraciones, incremento o decremento de las operaciones para obtener evidencia de que los estados financieros no contengan errores sustanciales.
 - e. Evaluar eventos que aunque no estén reflejados monetariamente en algunos casos en los estados financieros están en el ambiente y puedan ser de una materialidad importante que llegue a tener efecto en la opinión y el dictamen del auditor, estas circunstancias cualitativas requieren de un alto juicio profesional y nos referimos aquí a la evaluación de los compromisos y contingencias, eventos subsecuentes y evaluación de la liquidez de la compañía para continuar como negocio en marcha.
- B. Factores cuantitativos
- a. Visualización de balance general y estado de resultados a una fecha determinada.
 - b. Valor monetario de cuentas en el balance y volumen de transacciones que han sido generadas en el transcurso de un periodo.
 - c. Ingreso acumulado del periodo bajo examen
 - d. Evaluación en términos monetarios de ciertos eventos económicos que haya realizado la entidad (10)

En base a lo desarrollado, se concluye en que la importancia relativa, no es más que una cuestión de juicio y criterio profesional en donde de acuerdo al mismo se establece, tomando en consideración aspectos cualitativos y cuantitativos, cuánto auditar, cuándo auditar y en que momento aplicar los procedimientos de auditoría mas competentes y suficientes; así mismo establecer en base a ese juicio que error máximo en los estados financieros podría el auditor aceptar y concluir que dicho error no distorcionaría la presentación de los estados financieros y la opinión del usuario al tomar decisiones en base a la información financiera.

4. Relación con la normas de auditoría generalmente aceptadas

En vista de que la auditoría de los estados financieros es un examen crítico acerca de la razonabilidad de los mismos a un período determinado, se hace necesario contar con el cumplimiento de procedimientos establecidos y en tal sentido las normas de auditoría generalmente aceptadas son básicas para alcanzar este objetivo.

En Guatemala el Instituto de Contadores Públicos y Auditores a través de la comisión de principios de contabilidad y normas de auditoría han establecido basándose en normas internacionales, preceptos que el Contador Público y Auditor debe observar con el ánimo de ejercer su profesión, en forma técnica observando los requisitos mínimos de control de calidad en cuanto a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde.

Estas normas de acuerdo a la Norma No. 1 de ICPA las divide en:

- a. Normas Personales
- b. Normas de ejecución del trabajo
- c. Normas del dictamen o de la información

Debido a los preceptos que rigen la actividad del Contador Público y Auditor, el mismo debe tecnificarse y velar porque los avances técnicos de su profesión cumplan siempre con los requisitos necesarios establecidos en la normas de auditoría generalmente aceptadas.

La importancia relativa está relacionada con las siguientes normas:

* En la Norma No. 23 del Instituto de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, con vigencia a partir del mes de julio de 1993, se establecen consideraciones acerca del riesgo de auditoría y a la importancia en su realización, ésta norma indica literalmente lo siguiente:

"...4. El auditor debe considerar la naturaleza y el monto del error para determinar la importancia del mismo con relación a la naturaleza y cantidad de partidas de los estados financieros que se están examinando.

5. La importancia es un asunto de criterio profesional que involucra aspectos cualitativos y cuantitativos, está influenciado por la percepción de las necesidades que tenga una persona que confiere en los estados financieros.

6. En la evaluación de los aspectos cuantitativos y cualitativos está influenciado por la percepción de las necesidades que tenga una persona que confiere en los estados financieros." (11)

(11)ICPA, Norma de Auditoría No. 23, p 12

* Norma No. 1 del IGCPA sobre ejecución del trabajo

Esta norma va encaminada a que el auditor reúna suficientes elementos de juicio que le permitan evidenciar todas aquellas situaciones encontradas durante el examen. En este sentido ésta norma y sus modificaciones según Norma No. 14, establecen que deben realizarse los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con la importancia relativa:

a. Evaluación de la estructura del control interno:

A través de su estudio se determinará el nivel de riesgo de control interno, y así poder establecer los procedimientos, el alcance y oportunidad de procedimientos de auditoría para cubrir dicho riesgo.

A través del conocimiento de los elementos de la estructura del control interno que son: ambiente de control, sistema contable y procedimientos de control, se obtiene una visión acerca del riesgo de control interno y su efecto en los estados financieros y el resultado de importancia relativa de los hallazgos.

b. Debe hacerse una oportuna planeación:

En relación a este punto se establecen los siguientes aspectos a considerar:

- Obtener comprensión del negocio del cliente
- Estudio y evaluación de la estructura del control interno
- Identificar áreas significativas y de riesgos altos de error de auditoría
- Documentar decisiones de planificación y determinar el programa de auditoría para cubrir riesgos.
- Efectuar pruebas de transacciones y balances

A través de la combinación y establecimiento de estos puntos, se obtiene una base para la evaluación preliminar de riesgos así como elementos de juicio para determinar la importancia relativa de potenciales hallazgos de riesgos en la información financiera.

c. Obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente

El cumplimiento de este precepto es de importancia puesto que es la evidencia de los elementos de juicio obtenidos durante el desarrollo del trabajo, la competencia de la evidencia será también requerida ya que ésta deberá ser parte importante en relación con lo examinado.

Deberán examinarse aquellas partidas que tengan una importancia relativa que permita minimizar el riesgo probable que se asume en un examen.

* Normas del dictamen

Dependiendo de la importancia relativa de los hallazgos detectados en el desarrollo de la auditoría y sus conclusiones, así será el tipo de opinión a dar:

- Dictamen con opinión limpia (estandar)
- Dictamen estandar con párrafos explicativos (o añadidos)
- Opinión con salvedad
- Opinión adversa
- Abstención de opinión

En el siguiente cuadro se ejemplifica algunas circunstancias que dependiendo de su importancia pueden de alguna forma tener efecto en el tipo de opinión a emitir.

<u>NATURALEZA DE CIRCUNSTANCIAS</u>	<u>DE IMPORTANCIA RELATIVA QUE NO AFECTA LA TOTALIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS</u>	<u>DE TAL IMPORTANCIA QUE AFECTA LA TOTALIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS</u>
INCERTIDUMBRE	OPINION "EXCEPTO POR" (VER NOTA)	ABSTENCION DE OPINION
DESACUERDO	OPINION "EXCEPTO POR"	OPINION ADVERSA
LIMITACION EN EL ALCANCE	OPINION "EXCEPTO POR" (VER NOTA)	ABSTENCION DE OPINION

FUENTE: KPMG Peat Marwick Manual de auditoría, sección dictámenes

5. Relación con los principios de contabilidad generalmente aceptados

Los principios de contabilidad generalmente aceptados son conceptos básicos que establecen la determinación e identificación de la entidad económica, las bases de cómputo de las operaciones y la presentación de la información financiera por medio de los estados financieros.

La importancia relativa tiene vínculos directos con los siguientes principios de contabilidad obligatorios:

a. Negocio en marcha

"Supone que la entidad tendrá operaciones continuadas a menos que exista clara evidencia de lo contrario"(12)

Este principio en su enunciado implica una incertidumbre que tiene importancia relativa, dependiendo de la magnitud de la circunstancia.

b. Conservatismo

"En el registro de la operaciones contables y en la preparación de estados financieros, debe observarse una tendencia general hacia el inmediato reconocimiento de los eventos desfavorables, evitando la sobrevaluación de las utilidades y los activos.

Este principio obliga a observar lo siguiente: "No debe anticiparse las ventas, los ingresos y la utilidad. Todo el pasivo y las pérdidas conocidas deberán registrarse sin importar si se puede determinar su exactitud."(13)

La relación con la importancia relativa se da en el sentido de que los eventos desfavorables y obligaciones de la entidad queden reflejados en los estados financieros, especialmente aquellos que tienen un valor significativo que al no incluirlos pueden tener una importancia relativa significativa para los usuarios de la información financiera.

c. Costo histórico original:

"Las operaciones y eventos económicos se deben contabilizar según las cantidades de efectivo que se desembolsen, su equivalente o la estimación razonable que de ello se haga en el momento en que se consideren realizados completamente"(14)

La importancia relativa radica en el hecho de la clasificación para presentación en los estados financieros, por ejemplo el costo de adquisición de una maquinaria como un activo y su distinción entre mantenimiento y reparación de rutina, que no alarga la vida de un activo, como gasto.

d. Realización

La importancia relativa tiene relación con el párrafo siguiente:

".....La contabilidad considera realizadas las operaciones y eventos económicos:

(12) IACPA, Comisión de principios de contabilidad, pronunciamiento No. 1 sobre principios de contabilidad p. 14

(13) Loc. cit. p. 14

(14) Loc. cit. p. 14

c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto se pueda cuantificar razonablemente en términos monetarios"(15)

Esto significa que deben ser considerados aquellos aspectos que afecten monetariamente la posición financiera de la entidad.

e. Importancia relativa

"En la contabilización de las transacciones y en la preparación de estados financieros, debe darse principal atención a aquellos asuntos importantes susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. El factor de importancia debe medirse en relación con el resto de las transacciones partidas o elementos de los estados financieros"(16)

Este principio define el juicio o criterio que el Auditor debe tener para dar importancia a aquellos asuntos que tiene significancia en los estados financieros y a los cuales debe dar mayor atención, con esto logrará no sobreauditar áreas que no presentan riesgo alguno. Define así mismo una medida cuantitativa para la medición de la importancia relativa al citar: El factor de importancia relativa debe medirse en relación con respecto de las transacciones partidas o elementos de los estados financieros y significa adicionalmente que las cuentas y/o transacciones reflejadas no son aisladas, sino que guardan relación unas con otras y en este sentido ante un hallazgo detectado hay que evaluar no sólo el efecto en una cuenta sino con sus relacionadas.

(15)Ibid p. 15

(16)Ibid p. 16

1. Siendo la importancia relativa una cuestión de juicio profesional y la magnitud de una omisión o error en información contable que, de emitirse por parte de el auditor una opinión errada, pueda influenciar negativamente al juicio de un usuario; es importante su conocimiento para determinar qué y cuánto auditar, y como evaluar la significancia de los hallazgos de auditoría.
2. Para la determinación de la importancia relativa deben de considerarse elementos cuantitativos y cualitativos que afectan directa o indirectamente la situación financiera de la entidad bajo examen. Estos elementos son:
 - Evaluación de los elementos cualitativos y cuantitativos para los estados financieros en conjunto y para las aseraciones que los integran.
 - Evaluación de los componentes del riesgo de auditoría (riesgo inherente, riesgo de control interno y riesgo de detección).
3. La importancia relativa se encuentra relacionada con la Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas directamente con las normas de ejecución del Trabajo y normas del dictamen o información.

RIESGOS DE AUDITORIA CAPITULO III

1. DEFINICION

Según Klnveldt Peat Marwick Goerdeler, define en su manual de auditoría las siguientes definiciones:

".....El riesgo que podamos emitir una opinión sin salvedad sobre estados financieros sustancialmente incorrectos. Para que esto suceda los estados financieros deben estar sustancialmente incorrectos y luego debemos fallar en detectar el error. Por lo tanto el modelo de riesgo de auditoría más sencillo es:

El riesgo que ocurra un error sustancial X el riesgo que fallemos en detectarlo." (17)

2. IMPORTANCIA

La importancia para el auditor del análisis del riesgo radica en el hecho de que se emita una opinión sin salvedad sobre estados financieros sustancialmente incorrectos.

3. COMPONENTES DEL RIESGO DE AUDITORIA

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores en la Norma de Auditoría No. 23 con vigencia a partir de julio de 1993 referente al riesgo de auditoría y la importancia en su realización, hace énfasis en que dicho riesgo afecta principalmente la norma relativa a la ejecución del trabajo. Y establece que debe considerarse en la etapa de planificación y ejecución de la auditoría.

En la etapa de planificación, el auditor establece un enfoque preliminar sobre el riesgo de auditoría el cual variará de acuerdo a lo complejo de las operaciones, al tamaño de la entidad, la experiencia y conocimiento que de ella se obtenga. El criterio preliminar puede cambiar o confirmarse basado en las pruebas o procedimientos que se establezcan y deberá efectuarse una conclusión y medir los resultados para establecer en que grado afecta la razonabilidad de los estados financieros y como consecuencia el tipo de opinión del auditor. (18)

(17) KPMG Peat Marwick, manual de auditoría para América Latina, p. II-17

(18) ISCPA, Norma No. 23, p. 22 y 23

Esta misma norma haciendo referencia a la Norma No. 14 establece que el riesgo de auditoría no es más que la combinación de tres tipos de riesgos y describe: "La descripción del riesgo de auditoría está relacionada con tres tipos de riesgo combinado. El párrafo 20 de la norma de auditoría No. 14 "evaluación de la estructura de control interno" los define así:

Riesgo inherente:

Representa la susceptibilidad de una declaración incorrecta material en el supuesto de que no existen procedimientos y políticas de estructura de control interno relacionados.

Riesgo de control:

Es aquel en que los procedimientos y políticas de estructura de control interno no pueden evitar ni detectar oportunamente una declaración incorrecta.

Riesgo de detección:

Es aquel en que el auditor al planificar y aplicar sus procedimientos no detecte una declaración incorrecta importante en los estados financieros." (19)

Esta norma sigue apuntando permearlos de niveles de confianza o no en los riesgos y el efecto que dicha evaluación tenga en combinación entre ellos, así establece:

".....[E]l riesgo de detección mantiene una relación inversa del riesgo inherente y de control, entre menor sea el riesgo inherente y de control mayor será el grado de riesgo de detección aceptable. Cuanto mayor sea el riesgo inherente y de control, menor será el riesgo de detección" (20)

Lo anterior constituye un ejemplo de la combinación de los riesgos, sin embargo, hace énfasis en que lo que prevalece es ante todo el criterio profesional y recomienda que no debe confiarse plenamente en el grado de confianza determinado al evaluar los riesgos de control e inherente a tal grado de no utilizar pruebas de las muestras para procedimientos sustantivos pero nunca eliminarlos.

4. EFECTO DE LA EVALUACION DE LOS HALLAZGOS

Se hace necesario antes de evaluar los resultados considerar que los estados financieros de una entidad son desarrollados bajo un proceso; en este proceso existen oportunidades de que ocurran errores, desde los errores involuntarios (equivocaciones, incompletencia, errores de procesamiento electrónico de datos, etc.)

o intencionales (desde la delirada no aplicación de principios de contabilidad hasta el fraude y falsificación). En estas evaluaciones está involucrado un alto juicio profesional.

La norma No. 23 de ICCPA, en relación a éste punto define que el Auditor debe considerar y evaluar los resultados de los hallazgos de auditoría, en errores probables (o estimaciones) y en errores identificados (conocidos) y evaluar individual y colectivamente si estos tienen un impacto significativo en los estados financieros que desvirtuen su presentación y razonabilidad y en consecuencia el tipo de opinión. (21)

La norma No. 23 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores describe brevemente que el riesgo de auditoría se refiere principalmente a la norma de ejecución del trabajo y que deben hacerse evaluaciones preliminares y finales y llegar a conclusiones precisas para determinar el tipo de opinión a dar.

Debido a la importancia del tema y a la necesidad de profundizar más en el mismo, se consultó un manual de auditoría de la firma KPMG Peat Marwick, en donde se describen en detalle los componentes del riesgo de auditoría y factores que pueden ayudar a su evaluación y como inciden en los procedimientos de auditoría.

Para mejor comprensión se describen los riesgos en forma individual ya que para cada uno existen consideraciones particulares.

A. Riesgo inherente

"Riesgo que pueda ocurrir un error en una aseveración de los estados financieros, sin considerar el efecto de los controles internos.

Todo estado financiero en su presentación, lleva consigo un proceso de desarrollo, en el cual pueden ocurrir errores voluntarios e involuntarios, que van desde equivocaciones hasta fraudes y falsificaciones" (22)

Este riesgo debe ser evaluado en la etapa de planificación y en la ejecución del trabajo. Para un entendimiento se presentan algunos ejemplos de consideraciones comunes que sirven para evaluar este riesgo:

- La actitud de la dirección o gerencia hacia la información financiera, incluso la aplicación de políticas contables apropiadas.

(21) Ibid p. 25

(22) KPMG, Op. cit. p II-22

A continuación en siguiente página se presenta un cuadro sobre factores a considerar y determinación de riesgo de menor a mayor.

- Liquidez de la entidad.
- Incentivos de remuneración a directores y a nivel de gerencia.
- El interés colocado en lograr productos de utilidades, el cumplir con metas presupuestadas y mantener un nivel de competencia en el mercado de los valores de la empresa.

ANALISIS RIESGO INHERENTE

<u>Factor</u>	<u>Riesgo menor</u>	<u>Mayor riesgo</u>
Número e importancia de ajustes y diferencias de auditoría del año anterior	pocos o ninguno	numerosos y significativos
Complejidad de los cálculos	sencilla	compleja
Suceptibilidad del activo a fraude o malversación	Activos intangibles de difícil disposición	Instrumento negociables activos valiosos y movibles
Experiencia y competencia del personal contable	Experiencia extensa y competencia	poca experiencia y/o competencia
Juicio o criterio necesario para determinar los montos	poco o ninguno	considerable
Tamaños de las partidas que integran una cuenta	muchas partidas (ninguna individualmente significativa)	partidas grandes (individualmente significativas)
Edad de los sistemas de computación	sistemas a la mitad de su (las fallas eliminadas y no modificados sustancial)	sistemas viejos (no actualizados a las necesidades actuales)
Grado de intervención manual requerida en capturar y procesar datos	poco o ninguno	considerable
Fuentes de programas comprados y del soporte para la implantación	Proveedor conocido instalado con soporte confiable	Proveedor desconocido sin ningún soporte para su implantación

Fuente: KPMG, pest marwick, op. cit. P 11-25

B. Riesgo de control interno
"Se denomina así al riesgo de que los controles internos fallen en prevenir o detectar los errores sustanciales que ocurren" (23)

La evaluación del riesgo de control interno se realiza en la etapa de planificación a través del conocimiento de la estructura del control interno, esta estructura se conforma de tres elementos:

- a. Ambiente de control
- b. Sistema contable
- c. Procedimientos de control

La Norma No. 14 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos, define estos elementos así:

a. Ambiente de control, representa el efecto colectivo de varios factores en establecer, realizar o de reducir la efectividad de procedimientos y políticas específicas. Dentro de estos factores incluyen los siguientes:

- Filosofía y forma de operación de la gerencia
- Estructura organizativa de la entidad
- Funcionamiento del consejo de administración y sus comités, especialmente aquellos comités dedicados a la revisión del proceso de la información financiera.
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al desempeño, incluyendo al auditor interno
- Políticas y prácticas del personal
- Diferentes influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de una entidad. (24)

La evaluación de estos factores, se hace necesario a fin de que el auditor entienda como el ambiente operacional de la entidad que rodea la información financiera, inside en el registro y reflejo de las operaciones.
b. Sistema contable, consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e informar las operaciones de una entidad, así como mantener el control de los activos y pasivos.
Un sistema contable adecuado toma en cuenta, el establecimiento de métodos y registros que:

(23)Ibid, p 11-19
(24)IGCPA, Norma de auditoría No. 14 referente a evaluación estructura de control interno, p. 44

- Identifican y registran todas las transacciones
- Describen en forma oportuna todas las transacciones con suficiente detalle, permitiendo la clasificación adecuada de las mismas en los estados financieros.
- Determinan el período en que las transacciones ocurren para registrarlas en el período contable que corresponde.
- Presentan adecuadamente las operaciones y revelaciones correspondientes en los estados financieros."(25)

La comprensión del sistema contable se hace necesaria para que el auditor obtenga el conocimiento que le permita identificar transacciones significativas en los estados financieros; el proceso de registro de transacciones sea éste manual o computarizado desde su inicio hasta la presentación en los estados financieros.

c."procedimientos de control, son aquellos procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable establecidos por la gerencia para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.

Por lo general podrá catalogarse como procedimientos de control los siguientes:

- Debida autorización de transacciones y actividades
- Segregación adecuada de funciones, asignando a diferentes personas las responsabilidades de autorizar las transacciones, registrarlas y custodiar los activos.
- Diseño y uso de los documentos y registros apropiados que aseguren la contabilización adecuada de las transacciones.
- Medidas de seguridad adecuadas sobre el acceso de activos y registros." (26)

La comprensión de los procedimientos de control son necesarios para el auditor para que este obtenga el conocimiento sobre la existencia, adecuado diseño y fortaleza en el control de las transacciones y que son registrados en los estados financieros

B.1 Procedimientos para obtener la comprensión de la estructura del control interno

La documentación dependerá del tamaño de la entidad evaluada; así para una entidad-compleja; puede incluirse diagramas de flujo, cuestionario, narrativas de controles establecidos. Para una entidad pequeña un memorándum narativo puede ser suficiente. En conclusión entre más compleja sea la estructura de control interno así será la documentación del auditor.

Algunos procedimientos para obtener el conocimiento son:

- Experiencias anteriores (auditorías recurrentes)
- Indagaciones

(25)Loc cit. p.44

(26)Ibid p. 45

- Inspección de documentos y registros
- Observación de las actividades y operaciones de la entidad

Aunado a las evaluaciones y aplicaciones de los procedimientos anteriores, se requiere también la evaluación del auditor, del riesgo inherente y el juicio de la importancia relativa e nivel de estados financieros en conjunto y de saldos de cuentas o aseveraciones.

C. Riesgo de detección

Una definición sustancial sobre este riesgo es la siguiente:

"....El riesgo de detección no es más que el riesgo que el auditor no detectara una declaración incorrecta importante que exista en una información o aseveración en los estados financieros al aplicar los procedimientos de auditoría.

El riesgo de detección se subdivide en lo siguiente:

RAS= Riesgo de análisis sustantivo

Riesgo de que el análisis sustantivo falle en detectar los errores sustanciales que ocurren y que no son impedidos o detectados por los controles internos.

RMS= Riesgo de muestreo sustantivo

Riesgo de que el muestreo sustantivo falle en detectar los errores sustanciales que ocurren, que no son impedidos o detectados por los controles internos y que no son detectados por el análisis sustantivo."(27)

La evaluación de este riesgo va aunado a los procedimientos de análisis de importancia relativa, de riesgo inherente y de riesgo de control interno, tratados en el capítulo I y puntos de ésta capítulo. Aquí es donde el auditor basado en lo anterior, determinará los procedimientos de auditoría para disminuir que no sean detectados errores sustanciales.

Las técnicas más usuales en la auditoría para cubrir este riesgo son:

- a. Análisis sustantivo
- b. Muestreo sustantivo
- c. Otros procedimientos sustantivos

- a. Análisis sustantivo

Es el uso de la revisión analítica como complemento de una prueba sustantiva. Este tipo de análisis incluye:

(27)KPMG Peat Marwick, op. cit, P. 11-19

* **Análisis de relaciones y tendencias**

Es un procedimiento analítico que implica comparaciones de relaciones de datos en los estados financieros, por ejemplo: estados financieros comparables, los elementos de información financiera dentro del periodo, relaciones con respecto a la industria y relaciones de información financiera relevante.

* **Comparaciones**

Pueden ser comparaciones de resultados esperados con proyecciones internas y externas.

* **Técnicas de análisis sustantivos**

-Cálculos Globales: Como verificación global de algunas partidas, depreciaciones acumuladas, intereses bancarios, arrendamientos.

En el grado en el cual un análisis realmente proporciona una prueba en total depende de su precisión. Identificar que dicho procedimiento sea aplicable en cuestión de juicio, pero hay que tener siempre presente la precisión del análisis.

-Análisis de relaciones: Se refiere al análisis entre partidas o aseveraciones de los estados financieros.

-Análisis de tendencias: Se refiere al comportamiento a la tendencia de la actividad del negocio de entidad a lo largo del periodo.

-Comparaciones internas de la entidad: Puede ser presupuestos, tomando en consideración los siguientes aspectos:

- * Fueron establecidos por personas independientes del proceso de producción y mantenimiento de registros
- * La contabilidad básica es suficientemente fiable para proporcionar cifras significativas para fines de comparación.

Al aplicar estas técnicas del análisis debe considerarse la calidad de los datos, su precisión y los resultados que se obtengan de él. Si en la conclusión de su elaboración determina que la prueba es débil, se debe considerar el hecho de hacer pruebas alternativas que compensen en un determinado momento la debilidad del procedimiento. Es en este punto en donde debe considerarse la importancia relativa o el error tolerable de la aseveración, evento, transacción o hecho sujeto a esa evaluación.

La fortaleza de la evidencia proporcionada por el análisis sustantivo debe de basarse en el juicio del auditor.

Debe de considerarse antes de utilizar el análisis sustantivo lo siguiente:

- *Objetivo de auditoría
- *Calidad de los datos
- *Realización e interpretación de los resultados de la prueba y/o personal que ejecutará dicho trabajo.

b. Muestreo sustantivo

Es uno de los métodos principales utilizados en la auditoría para controlar el riesgo de auditoría.

Las muestras sustantivas pueden ser estadísticas y no estadísticas.

Los planes de muestreos estadísticos incluyen principalmente:

- Muestras de unidad monetaria
- Muestra de estimación estadística de variables
- Muestras de atributo estadístico usado como pruebas sustantivas

En determinadas circunstancias el muestreo no es el mejor enfoque de auditoría. Los factores a considerarse para decidir si usa éste incluyen:

- *Naturaleza de los procedimientos de auditoría
- *Los costos y beneficios que pueden proporcionar
- *La potencialidad de errores de importancia relativa

Significa eseseraciones con saldos de cuentas con montos poco importantes o donde el error potencial es insignificante y que no requieren por esta condición un muestreo sin un análisis sustantivo que pueda ser más eficaz.

c. Otros procedimientos sustantivos

Descripción de estos procedimientos de auditoría:

- *Procedimientos de indagación y observación
- *Pruebas de detalles: recómputos, confirmaciones, inspección.
- *Pruebas de corte
- *Pruebas de rastreo de transacciones
- *Técnicas de auditoría a través del computador

Procedimientos de indagación y observación:

Son procedimientos de solicitud al cliente sobre decisiones de la gerencia que tiene un impacto contable:

- Explicación sobre relaciones entre datos contables y operativos determinados en el análisis sustantivo de planificación y revisión.

- Afirmaciones implícitas en las observaciones de los estados financieros que asume la gerencia, así como de hechos que pueden afectar la presentación y la utilización de parte de los usuarios de los estados financieros (eventos subsecuentes y contingencias).

Como el procedimiento de indagación no es un procedimiento fuerte, deberá completarse con el procedimiento de observación.

Recómputo:

Este procedimiento proporciona una evidencia fuerte de la exactitud aritmética de la operación aprobada.

Debe considerarse que el recómputo no dé evidencia sobre otros objetivos de auditoría como lo son la existencia, integridad, exactitud o autorización de transacciones, y que, por tanto, deben ser considerados otros procedimientos complementarios a cumplir con dichos objetivos.

Ejemplos de recómputo pueden ser:

- Sumas de detalles de soporte o integraciones y cotejo con el diario mayor general.
- Sumas y extensiones de inventarios
- Cálculos de depreciaciones o bien pruebas globales
- Pruebas a través del computador sobre extensiones aritméticas.

Confirmaciones:

La confirmación es una evidencia de terceros que proporciona una certeza sobre determinado asunto.

Las confirmaciones sólo proporcionan evidencia de sobreestimación o subestimación de determinado eseveración.

Los procedimientos de confirmación frecuentemente sirven para confirmar:

- Efectivo en bancos o endeudamiento con bancos,
- cuentas por cobrar
- Inventarios o valores en poder de terceros
- Información actuarial o legal

También puede ser apropiado usar confirmaciones en las siguientes áreas:

- Cuentas por cobrar
- Transacciones y saldos con entes relacionados
- Títulos de propiedad
- Activos pignoraos como valores
- Firmas autorizadas en bancos
- Términos de contratos, o naturaleza y monto de transacciones (ingresos y gastos)
- Información de capital social mantenida por el agente de bolsa
- Información de pólizas de seguro de vida, incluyendo el valor de rescate
- Transacciones y saldos de deudas compradas y fondos de amortización
- Obligaciones de contratos de arrendamiento

Generalmente es apropiado usar la siguiente secuencia de pasos para solicitudes de confirmación:

- Escoger un método de confirmación apropiado y la base para el muestreo.
- Seleccionar el método de muestreo.
- Asegurarse que la póliza está completa y seleccionar la muestra a ser circularizada
- Preparar las solicitudes de confirmación.
- Verificar la exactitud de las solicitudes y direcciones de confirmación y enviarlas
- Investigar cualquier solicitud de confirmación devuelta sin entregar; verificar las direcciones; buscar otra información corroborativa de que existe el cliente y mantener el control sobre las respuestas.
- Dar seguimiento apropiado a cualquier solicitud no respondida; enviar segundas y terceras solicitudes.
- Investigar todas las diferencias y excepciones.
- Resumir resultados de confirmación.

Pruebas de corte:

Se realizan para verificar el corte de operaciones de una entidad. Se efectúa verificando los últimos documentos de control de las transacciones.

Pruebas de rastreo de transacciones:

Se refiere este procedimiento de auditoría a las pruebas que se realizan con el fin de verificar saldos y transacciones sobre un periodo bajo examen.

Técnicas de auditoría a través del computador:

A través de las técnicas de auditoría por medio del computador, pueden realizarse verificaciones aritméticas, rastreo de cobros posteriores en las cuentas por cobrar, así como el uso y diseño de papeles de trabajo a través del computador tales como flujogramación de los procedimientos de control interno, cédulas controladoras, sumarias, analíticas, etc.

Estos procedimientos de auditoría deben realizarse en la etapa de planificación o bien en la etapa final, de acuerdo a la oportunidad del procedimiento.

5. IMPACTO EN LOS HALLAZGOS EN LA EVALUACION DE LOS RIESGOS DE AUDITORIA EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR

En conclusión puede establecerse que es importante evaluar los componentes del riesgo de auditoría debido a la importancia que esta tiene en la opinión que éste da sobre la razonabilidad de los estados financieros. En la medida en que a través del proceso de auditoría se evalúan los componentes de riesgo, se obtendrá el conocimiento y el criterio de diseñar procedimientos certeros que cubren el riesgo de auditoría, oportunos y que aporten una evidencia suficiente que respalde la opinión.

En el cuadro que continuación se presenta, se establecen hallazgos de auditoría de los cuales dependiendo de su importancia relativa, así influirán en el tipo de opinión a dar:

<u>NATURALEZA DE CIRCUNSTANCIAS</u>	<u>DE IMPORTANCIA RELATIVA QUE NO AFECTA LA TOTALIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS</u>	<u>DE TAL IMPORTANCIA QUE AFECTA LA TOTALIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS</u>
INCERTIDUMBRE	OPINION "EXCEPTO POR" (VER NOTA)	ABSTENCION DE OPINION
DESACUERDO	OPINION "EXCEPTO POR"	OPINION ADVERSA
LIMITACIONES DEL ALCANCE	OPINION "EXCEPTO POR" (VER NOTA)	ABSTENCION DE OPINION

FUENTE: KPMG Peat Marwick Manual de auditoría, sección dictámenes

Adicional a este cuadro se presenta un cuadro, para ejemplificar de que manera cuando existen adecuados procedimientos de control se reduce el riesgo de auditoría.

6. LOS RIESGOS DE AUDITORIA Y SU RELACION CON LAS NORMAS DE AUDITORIA

Los riesgos de auditoría están relacionados con las normas de auditoría siguientes:

A. Normas personales

Integrando estos preceptos, y de los cuales se relacionan en forma directa con los riesgos de auditoría están:

*Preparación técnica y capacidad profesional

Se relaciona en el sentido de que el Contador Público y Auditor sea poseedor de una preparación técnica lo cual le dará un alcance y juicio profesional para determinar en una auditoría de estados financieros, las áreas potenciales de riesgo. Si el Contador Público y Auditor no cuenta con estos conocimientos el riesgo de que emita una opinión limpia sobre estados financieros errados o a la inversa estarán presentes.

B. Normas de Ejecución del trabajo

*Evaluación de la estructura de control interno

Al estudiar la estructura de control interno, compuesta por: ambiente de control, procedimientos de control y sistema contable, el Auditor estará en la posición de detectar el riesgo de que los controles internos fallen en impedir o detectar los errores de importancia que suceden y que como consecuencia de no haberlos detectados dé una opinión errónea sobre la razonabilidad de las cifras mostradas en los estados financieros.

*Planeación, supervisión y evidencia suficiente y competente

Esta etapa es importante porque es aquí donde el auditor enfocará las pruebas de auditoría para evaluar las transacciones que intervienen en el proceso contable, de tal forma que le permita descubrir si existen riesgos de auditoría o no, que le permitan contar con evidencia suficiente y competente que respalde su opinión dada en el informe de auditoría de estados financieros.

C. Normas del dictamen

Esta norma pretende regular lo siguiente:

- La relación del auditor con los estados financieros
- El alcance y naturaleza del trabajo realizado
- Su declaratoria en opinión sobre la razonabilidad de las cifras de estados financieros de acuerdo a los principios de contabilidad y si los mismos han sido aplicados uniformemente.

Dependiendo de los hallazgos detectados, así como la evidencia obtenida, así será el tipo de opinión que ésta exprese.

Debe tomarse en cuenta que la importancia relativa de los hallazgos que no han sido resueltos a satisfacción del auditor basado técnicamente, no son más que riesgos que el auditor ha establecido; darán la pauta para la opinión que se emita.

7. RELACION CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Los riesgos de auditoría tienen relación directa con los siguientes principios de contabilidad:

A. Entidad

"La información contable incluida en los estados financieros, debe identificarse con un ente económico con estructura y operaciones propias. Este es independiente de sus accionistas, propietarios o miembros y sus estados financieros, sólo debe incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de dicho ente."(28)

Se relaciona con el riesgo de control interno en el sentido de que se encuentren bien definidos los controles internos para garantizar que los estados financieros, no contengan gastos, costos o inversiones que no sean de la entidad; el auditor debe evaluar este tipo de situaciones a fin de determinar la incidencia en los estados financieros que presenten un riesgo inherente.

Este tipo de situaciones suele darse en en aquellas empresas de tipo familiar, o bien en donde alguno de los socios dirige la administración de la compañía e incluye gastos personales que no competen a la sociedad en general. El Auditor debe tener la percepción de estos riesgos en la auditoría.

B. Negocio en marcha

"Supone que una entidad tendrá operaciones continuadas a menos que exista clara evidencia de lo contrario."(28)

A través de los siguientes procedimientos de auditoría se puede cubrir el riesgo de emitir una opinión errada sobre los estados financieros auditados de alguna entidad que tenga problemas de liquidez y que inclusive pueda llegar a no mantener operaciones continuadas:

(28)ICCPA, Comisión de principios de contabilidad y normas de auditoría, pronunciamiento No. 1 de principios de contabilidad, p. 14

-Indagar, examinar y observar si las operaciones del año en curso y de años anteriores no generan suficiente efectivo para cubrir las obligaciones corrientes.

-Si existe la posible necesidad de obtener financiamiento adicional (deuda o patrimonio) o de liquidar ciertos activos para compensar futuras deficiencias en el flujo de efectivo.

-Información sobre la compañía matriz, cuando ésta dependa de remesas de subsidiarias para cumplir con sus obligaciones o a la inversa.

-Efectos de la evaluación de la gerencia de condiciones que ocasionen dudas con respecto a la capacidad de la entidad de seguir funcionando.

-Si la solución del problema depende de la realización de planes gerenciales.

Estos aspectos deben ser considerados en el momento en que el auditor emita su opinión.

C. Conservatismo

En el registro de operaciones contables y en la preparación de estados financieros debe observarse una tendencia general hacia el inmediato reconocimiento de los eventos desfavorables evitando la sobrevaloración de las utilidades y los activos. El conservatismo obliga a observar lo siguiente: No deben anticiparse las ventas, los ingresos y las utilidades. Todo el positivo y las pérdidas conocidas deberán registrarse sin importar si se puede o no determinar con exactitud. (29)

Esto se relaciona con la actividad del auditor en el momento de aplicar los procedimientos de auditoría relacionados con los eventos subsiguientes, el auditor debe verificar que la entidad registre aquellos eventos desfavorables y/o pérdidas que pueden tener un impacto en la presentación de los estados financieros, especialmente en la toma de decisiones y potenciales accionistas o inversionistas.

D. Costo histórico original

Las operaciones y eventos económicos se deben contabilizar según las cantidades de efectivo que se desembolsen, su equivalente o la estimación razonable que de ello se haga en el momento en que se consideren realizados contablemente. Los estados financieros presentados bajo estos principios no tienen el propósito de mostrar los valores de los activos ni los valores a los que se pudieran realizar. (30)

Este principio se relaciona con el método de reconocimiento de ingresos de lo devengado y lo percibido en la contabilización de eventos que afectan a una entidad.

El auditor en su actividad debe efectuar procedimientos tales como la verificación de eventos subsecuentes para verificar que la entidad haya registrado todas las operaciones en el período de tiempo que le corresponde.

E. Período contable

"Para efectos de informar sobre la situación financiera y los resultados de operación, debe dividirse la vida de la entidad en períodos convencionales (normalmente un año); por lo tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el período correspondiente"(31)

Este principio afecta la actividad del Auditor en el sentido de verificar que las transacciones y operaciones reflejadas en los estados financieros al auditar una entidad, correspondan al período bajo examen.

F. Revelación suficiente

"La información contable presentada en los estados financieros, debe contener en forma clara y comprensible todos los aspectos necesarios, para que el usuario de dichos estados financieros pueda interpretarlos adecuadamente."(31)

En el momento de la revisión que efectúa el Auditor, debe realizar un análisis antes y al finalizar el trabajo, para verificar una adecuada presentación, clasificación y razonabilidad de los estados financieros.

G. Consistencia o uniformidad

"Los métodos, procedimientos y políticas contables deben aplicarse de manera uniforme dentro de un mismo período contable, y a través de los períodos para asegurar la comparabilidad de los datos. Los cambios en la aplicación de prácticas contables de un período a otro deben divulgarse, así como el efecto de tales cambios; su divulgación hará posible efectuar comparaciones razonables de los estados financieros."(32)

Dentro de los procedimientos a efectuar, el auditor debe aplicar como mínimo los siguientes:

-Indagar sobre la existencia de cambios contables en:

- *aplicación de principios de contabilidad
- *En la entidad que informa
- *En estimación contable
- *Corrección de error

(31) Ibid, p16

(32) Ibid, p 17

Al existir este tipo de situaciones debe verificarse y determinar el efecto del cambio contable, máxima cuando hay un efecto sustancial sobre las utilidades antes de partidas extraordinarias o utilidades netas, sobre la tendencia de las utilidades, o se prevé que tendrá efectos sustanciales a futuro.

Ante un cambio contable el Auditor debe evaluar las circunstancias y así modificará su opinión de la siguiente forma:

- Nota explicativa a los estados financieros
- Opinión excepto por
- Opinión adversa
- Abstención de opinión

Lo anterior dependiendo de el efecto que tenga el cambio contable.

SINTESIS
CAPITULO III

1. La evaluación y conocimiento de los riesgos de auditoría para el auditor, cobran importancia en el hecho de cubrir el peligro de emitir una opinión de auditoría, sobre estados financieros sustancialmente incorrectos o a la inversa.
2. El conocimiento de los riesgos de auditoría por parte del auditor, le dará las bases para establecer procedimientos certeros y oportunos que le permitan cubrir el riesgo de emitir una opinión errada.
3. Los componentes del riesgo de auditoría son: Riesgo inherente, de control interno y de detección. El Auditor debe considerar que estos riesgos pueden estar presentes en los estados financieros, para cubrirlos debe de contar con la experiencia y criterio para definir las acciones a tomar que estarán presentadas en los programas de auditoría.
4. Dependiendo de los hallazgos detectados a través de los procedimientos de auditoría con el fin de cubrir el riesgo de auditoría; y la importancia relativa que estos tengan, así será el tipo de opinión que el auditor emita; desde un excepto por hasta una abstención de opinión.
5. Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, son preceptos que el Contador Público y Auditor debe observar, ya que son estos los que regulan su actividad y que proporcionan el conocimiento para realizar los procedimientos más certeros para cubrir el riesgo de auditoría.

CAPITULO IV

CASO PRACTICO

LA IMPORTANCIA RELATIVA, LOS RIESGOS DE AUDITORIA Y SU IMPACTO EN EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR EN GUATEMALA EN LA EPOCA ACTUAL

Con el propósito de presentar en forma práctica el tema de la importancia relativa, riesgos de auditoría y su efecto en el dictamen del auditor; se ejemplifica la situación de una entidad industrial cuya actividad es la elaboración y distribución de pinturas domésticas y específicamente el área de inventarios y sus cuentas relacionadas como lo son el costo de ventas, cuentas por pagar y ventas.

González Sánchez & Asociados Contadores Públicos y Auditores, han sido contratados para efectuar la auditoría de los estados financieros de compañía A.B.C., S.A. por ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 1990. Para este fin los auditores han considerado el proceso de auditoría y cumplieron con los requisitos de control de calidad y con los preceptos contenidos en la Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

De acuerdo a los papeles de trabajo que dejaron documentados, se extraen las áreas de interés para el caso a ejemplificar.

González Sánchez & Asociados consideró que las áreas relacionadas con la cuenta de inventarios son: Costo de ventas y cuentas por pagar.

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. AA
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

COMPANÍA A.B.C., S.A.
 MEMORANDUM SOBRE DECISIONES DE
 PLANIFICACION
 31.12.90

A. Comprensión del negocio

A.1 Generales de la entidad

Compañía A.B.C., S.A., es una empresa industrial que se dedica a la fabricación de pinturas domésticas. Fue constituida bajo las leyes de la República de Guatemala el 21 de octubre de 1,989.

Sus principales productos los constituye el envasado de pinturas domésticas, en las siguientes presentaciones:

- Toneles de 55 galones
- Cubetas de 5 galones
- Envase metálico de 1 galón

Los mercados en donde opere la compañía son los departamentos y la ciudad capital.

La política de la compañía en sus compras se refiere a compras en el exterior para la obtención de sus materias primas, las cuales son obtenidas a un crédito de 60 a 90 días dependiendo del país en donde se encuentre ubicado el proveedor.

La política que la compañía ha establecido en ventas a sus clientes es la siguiente:

- Contado (recuperación de 3 días)
- Crédito ciudad a 30 días
- Crédito departamental de 30 a 45 días

GONZALEZ SANCHEZ & ASOC.

Continuación memorandum de decisiones de planificación

Además incentive a sus compradores con descuentos así: ... Pago de saldos de crédito sin vencer un 10% de descuento, pago de contado 15% de descuento.

Entre sus competidores principales se encuentran las compañías: D.E.F., S.A. Y X.Y.Z., S.A.

A.2 Características principales del negocio

-El patrimonio de la compañía está constituido por 500 acciones comunes con valor nominal de Q. 100.00 cada una

-Información financiera: La compañía emite mensualmente informes a la gerencia, los cuales son presentados a los siguientes 15 días del mes inmediato. La contabilidad es llevada a través de computador y algunos auxiliares en forma manual.

-El financiamiento de la compañía se obtiene a través del sistema bancario y recursos provenientes de sus afiliadas.

-Volumen de compras, lo constituyen principalmente las compras de materia prima al exterior, para el año bajo examen las compras al exterior ascendieron a Q. 8,651,749 y locales fueron de Q. 755,000.

El personal con que cuenta la compañía actualmente es de 60 empleados de planta y 25 empleados de administración.

B. Factores externos:

-Durante el año de 1990, la inflación alcanzó aproximadamente un 45% a nivel de la población guatemalteca, debido a esta situación y a la reducción de los ingresos de la mayoría de la población en su poder de adquisición de bienes suntuarios y la importancia que la misma da a cubrir necesidades básicas como alimentos, vivienda, etc., la demanda del producto de pinturas en el mercado se vio disminuíde principalmente en los primeros meses del año.

El comportamiento para los siguientes meses del año se incrementó debido a la campaña política por elecciones generales a realizarse en noviembre del año de 1990.

-Durante el año la moneda guatemalteca sufrió una pérdida en su poder adquisitivo, cotizándose de Q. 3.80 hasta Q. 5.75 por un dólar, esto afecta a la compañía en el sentido de la elevación de costos en la adquisición de materias primas al exterior.

GONZALEZ SANCHEZ & ASOC.

Continuación memorandum de decisiones de planificación

-Los precios de la materia prima se mantuvieron excepto que los días de créditos fueron reducidos por parte de los proveedores del exterior.

-A finales del año se teme un alza en algunos productos de materia prima como lo son las resinas sintéticas líquidas y algunos productos derivados del petróleo a consecuencia de una posible guerra en el Golfo Pérsico entre países árabes.

ESTADOS FINANCIEROS

COMPANIA A.B.C., S.A.
BALANCE DE SITUACION
AL 31 DE DICIEMBRE DE 1990

<u>ACTIVO</u>	<u>QUETZALES</u>
Activo circulante	
Caja y bancos	135,000.
Cuentas por cobrar	675,000.
Inventarios	3,386,099.
Gastos pagados por anticipados	138,901.
Total del activo circulante	4,335,000.
Inversiones	40,000.
Inmuebles, maquinaria y equipo (neto)	1,645,500.
Otros activos	2,500.
TOTAL DEL ACTIVO	<u>6,023,000.</u> μ \checkmark

μ = sumado

\checkmark = Cotejado con diario mayor general

COMPANÍA A.B.C., S.A.
ESTADO DE UTILIDADES
POR EL PERIODO DEL
1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1990

	<u>QUETZALES</u>
Ventas netas	12,000,000.
Costo de ventas	7,800,000.
Utilidad bruta	4,200,000.
Gastos de operación:	
Gastos de venta	1,780,000.
Gastos generales y de administración	450,000.
Gastos financieros	60,000.
Total de gastos de operación	2,290,000.
Utilidad en operación	1,910,000.
Otros Ingresos (gastos) neto	(75,000.)
Utilidad antes de Impuesto sobre la renta	1,835,000.
Impuesto sobre la renta	623,900.
UTILIDAD NETA	1,211,100. <i>u ✓</i>

u = sumada

✓ = Cotejado con diario mayor general

COMPANÍA A.B.C., S.A.
ESTADO DE UTILIDADES
POR EL PERIODO DEL
1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1990

	<u>QUETZALES</u>
Ventas netas	12,000,000.
Costo de ventas	7,800,000.
<hr/>	
Utilidad bruta	4,200,000.
Gastos de operación:	
Gastos de venta	1,780,000.
Gastos generales y de administración	450,000.
Gastos financieros	60,000.
<hr/>	
Total de gastos de operación	2,290,000.
Utilidad en operación	1,910,000.
Otros Ingresos (gastos) neto	(75,000.)
<hr/>	
Utilidad antes de Impuesto sobre la renta	1,835,000.
Impuesto sobre la renta	623,900.
<hr/>	
UTILIDAD NETA	1,211,100. <i>u ✓</i>

u = sumada

✓ = Cotejado con diario mayor general

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. AB
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

MEMORANDUM SOBRE ANALISIS DE PLANIFICACION

CLIENTE: COMPANIA A.B.C.S.A.
 PERIODO TERMINADO: 31 DE DICIEMBRE DE 1990.

Al revisar los estados financieros de Compañía A.B.C.,S.A., así como sus integraciones, se determinó que las cuentas integrantes de los mismos, se encuentran razonablemente presentadas, excepto por la cuenta de gastos de fabricación en donde se observó que Q. 750,000. incluidas en dicha cuenta, no se encuentran adecuadamente integrados y no presentan un respaldo real.

Basados en lo anterior se llegaron a las siguientes consideraciones preliminares y en el que se efectuará trabajo a fin de confirmar o modificar esta apreciación:

1. Areas de riesgo, significativas y críticas de auditoría:

Area de inventarios: en su aseveración de valuación.

2. Areas significativas:

Cuentas por cobrar
 Inventarios
 Inmuebles, maquinaria y equipo
 Préstamos bancarios
 Saldos por pagar a proveedores
 Documentos por pagar
 Utilidades no distribuidas
 Ventas
 Costo de ventas
 Gastos de venta
 Impuesto sobre la renta

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. AB
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

MEMORANDUM SOBRE ANALISIS DE PLANIFICACIÓN

3. Decisiones de planificación a nivel de cuenta:

<u>CUENTA</u>	<u>PROCEDIMIENTOS</u>
Caja y bancos	Confirmaciones, revisión de conciliaciones bancarias y pruebas de control interno
Cuentas por cobrar	Confirmación de saldos y otros procedimientos sustantivos
Inventarios	Observación física de toma de inventarios
Gastos pagados por anticipados	Otros procedimientos sustantivos
Inversiones	Otros procedimientos sustantivos
Inmuebles, maquinaria y equipo	Examen de ediciones y bajas
Otros activos	Otros procedimientos sustantivos
Préstamos bancarios	Confirmaciones y cálculo de intereses
Compañías afiliadas	Confirmaciones
Documentos y cuentas por pagar	Confirmaciones y otros procedimientos sustantivos
Impuesto sobre la renta	Revisión de determinación del cálculo

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. AB
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

MEMORANDUM SOBRE ANALISIS DE PLANIFICACION

<u>CUENTA</u>	<u>PROCEDIMIENTOS</u>
Provisión de indemnizaciones	Análisis del movimiento
Capital	Arqueo de títulos de acciones
Utilidades no distribuidas	Examen y revisión de la integración
Ventas	Análisis mensual de ventas
Costo de ventas	Pruebas sustantivas, y de control interno, sobre las transacciones de compras, mano de obra y gastos de fabricación
Gastos de operación	Pruebas de control interno y sustantivas, pruebas de egresos, cálculos globales sobre algunas cuentas que integran dichos gastos.
4.	<p>Conclusiones sobre la evaluación de la estructura del control interno: Nota: el trabajo realizado quede documentado en otra cédula y aquí únicamente se describen las conclusiones a las que se llegaron:</p> <p>Al efectuar los procedimientos a través de narrativas y cuestionarios sobre el ambiente de control, sistema de contabilidad, y procedimientos de control se determinaron las siguientes consideraciones reportables e informar:</p> <p>a. El departamento de ventas que trabaja a base de comisiones sobre metas de ventas, es quien tiene a su cargo la autorización de ventas al crédito.</p>

- b. Anualmente se efectúan presupuestos pero los resultados de las operaciones de la compañía no son comparados con estas proyecciones.
 - c. Políticas informales de comunicación: Para dar a conocer políticas y procedimientos en algunos aspectos administrativos y contables no se efectúan los procedimientos adecuados.
-

Excepto por estos aspectos, la evaluación de la estructura de control interno es adecuada y estos hallazgos serán reportados en carta de recomendaciones sobre debilidades en el control interno.

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. E-A
 HECHO: María López
 FECHA: 12.3.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 28.3.91

**PROGRAMA DE AUDITORIA DE
 INVENTARIOS**

EVALUACION DEL RIESGO INHERENTE:	ALTO, EN YALUACION DE PRODUCTO TERMINADO
EVALUACION DEL RIESGO DE CONTROL:	MODERADO
<u>PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA</u>	<u>HECHO POR</u> <u>REF.</u>

Observación de inventario físico:

Asegurese que todas las localidades de inventario se consideren incluyendo localidades arrendadas, contratistas internos, etc.

Juan Pérez

Asegurese que todos los procedimientos del cliente al efectuar el inventario físico sean adecuados respecto a las instrucciones, supervisión, segregación de funciones, identificación de bienes obsoletos o de lento movimiento durante el conteo físico.

Juan Pérez

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. E-A
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

PROGRAMA DE AUDITORIA DE
INVENTARIOS

<u>PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA</u>	<u>HECHO POR</u>	<u>REF.</u>
Antes de comenzar el conteo determine si las unidades que van a presentarse en el listado de inventarios final, son el resultado de alguna conversión (por ejemplo de libras a kilos, o galones a libras, etc.) de ser así asegúrese que el listado de inventarios contenga suficiente información sobre dicha conversión.	Juan Pérez	Archivo voluminoso
Verificar corte de formas de documentos	Juan Pérez	
Estar alertas para identificar inventarios dañados, obsoletos, de lento movimiento o discontinuados.	Juan Pérez	Archivo voluminoso
Realizar conteos de prueba de cada categoría principal de inventario y comparar con tarjetas, hojas de inventarios o kardex verificando la exactitud de: -Cantidades registradas -Descripción -Unidad de medida -Cualquier información necesaria para la evaluación correcta	Juan Pérez	Archivo voluminoso

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. E-A
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

PROGRAMA DE AUDITORIA DE
INVENTARIOS

<u>PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA</u>	<u>HECHO POR</u>	<u>REF.</u>
Hacer una gira de inspección por la localidad del inventario para verificar que todas las mercancías estén incluidas en el conteo	Juan Pérez	Archivo voluminoso
<p>Listado de inventarios de cierre</p> <p>Obtener los listados valorizados finales del cliente y llevar a cabo los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Verificar la exactitud matemática -comparar conteos físicos con conteos en listados valorados <p>Conciliar totales con el control de diario mayor general</p>	María López	E-1 e E-3
<p>Artículos comprados</p> <p>Comparar selectivamente el costo unitario de artículos comprados con las facturas de vendedor. Considerar el tratamiento de los gastos de embarque, derechos de importación y otros. Esta prueba debe incluir artículos comprados local y exteriormente</p>	María López	E-1-1, E-1-2

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. E-A
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

PROGRAMA DE AUDITORIA DE
INVENTARIOS

<u>PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA</u>	<u>HECHO POR</u>	<u>REF.</u>
Costos laborales		
Comprobar los costos directos e indirectos incluidos en el inventario por medio del rastreo de tales costos hacia nóminas de pagos, las tarjetas de tiempo, etc.	María López	E-5, E-6
Comparar dentro del período las tasas de aplicación de costo de mano de obra directa e indirecta e investigar los motivos de cualquier fluctuación poco usual.	María López	E-5, E-6
Gastos generales de manufactura		
Determinar la composición de los gastos indirectos de fabricación incluidos en el inventario. Evaluar la razonabilidad de:		
- La base utilizada para distribuir tales gastos generales entre los departamentos y aplicación a los productos		
- La naturaleza de los gastos que se incluyen en esta categoría	María López	E-7

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. E-A
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

**PROGRAMA DE AUDITORIA DE
 INVENTARIOS**

<u>PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA</u>	<u>HECHO POR</u>	<u>REF.</u>
Revisar la clasificación y descripción de inventarios	María López	E
Determinar para cada clasificación principal de inventario la base de la evaluación, el método de determinación de mercado. Verificar que la base de valuación y la determinación del costo de ventas estén de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y consistentes con años anteriores	María López	E
Revisar y verificar los asuntos de revelación en los estados financieros.	María López	E-9, E-8

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. E
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

COMPANÍA A.B.C., S.A.
 SUMARIA DE INVENTARIOS
 31.12.90

<u>DESCRIPCION</u>	<u>SALDOS</u> <u>SEGUN</u> <u>LIBROS</u>	<u>AJUSTES Y</u> <u>RECLACIFI-</u> <u>CACIONES</u>	<u>SALDO</u> <u>FINAL</u>	<u>REF.</u>
Materia Prima	2,784,105.		2,784,105	E-1
Material empaque	149,350.		149,350.	E-2
Producto terminado	452,644.		452,644.	E-3
	<u>3,386,099.</u>		<u>3,386,099</u>	
	*****		*****	

Revelaciones:

Valuación: Costo promedio para cada tipo de inventarios

Propiedad: Todos los inventarios son propiedad de la compañía

Seguro: Todos los inventarios se encuentran adecuadamente cubiertos ante cualquier siniestro o eventualidad.

Garantías: Materias primas dadas en garantía por la obtención de un préstamo bancario por Q.1,500,000.

Excepción: Inadecuada valuación de inventarios de producto terminado por Q. 175,000 sobre la existencia.

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. E-1
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

COMPANIA A.B.C., S.A.
 Cédula analítica de inventarios de
 Materia prima
 31.12.90

<u>DESCRIPCION</u>	<u>KILOS</u> <u>UNIDADES</u>	<u>COSTO UNITARIO</u>	<u>TOTAL</u>
Carbonato de calcio	10,000 L	10. ✓	100,000. ✓
Dioxido de titanio	40,000 L	8.45 ✓	338,000. ✓
Resina sintética líquida	35,000. L	9.85 ✓	344,750. ✓
Resina sintética líquida X3 Amoco	80,000. L	17.45 ✓	1,396,000. ✓
Colorante negro	5,000. L	5.35 ✓	26,750. ✓
Colorante amarillo	10,000. L	5.35 ✓	53,500. ✓
Colorante blanco	7,000. L	5.35 ✓	37,450. ✓
Colorante azul	2,000. L	5.35 ✓	10,700. ✓
Colorante naranja	5,000. L	5.35 ✓	26,750. ✓
Colorante café	3,500. L	5.35 ✓	18,725. ✓
Tolueno	8,000. L	7.75 ✓	62,000. ✓
Xileno	14,100. L	25.25 ✓	356,025. ✓
MTB	3,900. L	3.45 ✓	13,455. ✓
Total		0.	2,784,105. M

- ✓ Extensión aritmética verificada
- M. Sumado
- L. Cotejado con toma física de auditores González Sánchez & Asoc.
- ✓ Costo unitario verificado en prueba de valuación E-1-1(ver sec. anexo)
- ✓ Costo unitario verificado en prueba de valuación en E-1-2 (ver sec. anexo)

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. E-2
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

COMPANIA A.B.C., S.A.
 Cédula analítica de inventarios de
 Material de empaque
 31.12.90

<u>DESCRIPCION</u>	<u>UNIDADES</u>	<u>COSTO UNITARIO</u>	<u>TOTAL</u>
Caja de capacidad de 5 unidades de galón	10,000. ^Λ	.85 [✓]	8,500. [✓]
Envase metálico de galón	75,000. ^Λ	1.25 [✓]	93,750. [✓]
Cubetas plásticas de 5 gls.	10,000. ^Λ	3.75 [✓]	37,500. [✓]
Toneles de metal de 55 galones	700. ^Λ	12.00 [✓]	9,600. [✓]
Total de material de empaque		0.	<u>149,350. [✓]</u>

- ✓ Extensión aritmética verificada
- ^Λ Sumado
- ^Λ Cotejado con toma física de auditores González Sánchez & Asoc.
- ✓ Costo unitario verificado en prueba de valuación E-1-1(ver sec. anexo)
- ✓ Costo unitario verificado en prueba de valuación en E-1-2(ver sec. anexo)

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. E-3
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

COMPANIA A.B.C., S.A.
 Cédula analítica de inventarios de
 Producto terminado
 31.12.90

<u>DESCRIPCION</u>	<u>UNIDADES</u>	<u>COSTO UNITARIO</u>	<u>TOTAL</u>
TONALES DE 35 GLS.			
Bianco	10	875.	8,750.
Azul	5	875.	4,375.
Negro	4	875.	3,500.
Amarillo	3	875.	2,625.
Naranja	2	875.	1,750.
Crema	12	875.	10,500.
Celeste	12	875.	10,500.
Rojó	15	875.	13,125.
CUBETAS DE 5 GLS.			
Bianco	60	75.00	4,500.
Amarillo	45	75.00	3,375.
Crema	40	75.00	3,000.
Rosado	45	75.00	3,375.
Celeste	65	75.00	4,875.
Verde	65	75.00	6,375.
Café	30	75.00	2,250.
Negro	25	75.00	1,875.
Café Oscuro	25	75.00	1,875.
Naranja	10	75.00	750.
Lila	15	75.00	1,125.
Van.....		0.	88,500.

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. E-3
 HECHO: Marta López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

COMPANHIA A.B.C., S.A.
 Cédula analítica de inventarios de
 Producto terminado
 31.12.90

DESCRIPCION	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL
-------------	----------	----------------	-------

Vineno.....		0.	88,500.
-------------	--	----	---------

ENVASES DE GALON

Crema	3,000 L.	17,6	52,800.
Amarillo	3,800 L.	17,6	66,880.
Rojo	4,000 L.	17,6	70,400.
Rosado	800 L.	17,6	14,080.
Celeste agua	500 L.	17,6	8,800.
Café	1,200 L.	17,6	21,120.
Negro	700 L.	17,6	12,320.
Café	950 L.	17,6	16,720.
Café boido rojo	825 L.	17,6	14,520.
Verde	740 L.	17,6	13,024.
Naranja	325 L.	17,6	5,720.
Lila	450 L.	17,6	7,920.
Bianco	3,400 L.	17,6	59,840.

TOTAL GENERAL

0. 452,644. W

X Extensión aritmética vertida

M. Sarrado

L. Cotejado con tema lista de auditores González Sánchez & Asoc.

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. E-4
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

COMPANÍA A.B.C.,S.A.
 CEDULA ANALITICA DE COSTO DE YENTAS
 31.12.90

Inventario inicial de producto terminado	Q.	375,000. ✓
Costo de producción		7,877,644.
		<hr/>
Sub total		8,252,644. ✓
Inventario final de productos terminados		452,644.
		<hr/>
Costo de ventas	Q.	7,800,000. ✓
		=====
Inventario inicial de materia prima	Q.	45,000. ✓
Más compras		9,406,749. ✓
Menos inventario	(2,784,105.)
		<hr/>
Sub total		6,667,644. ✓
Más mano de obra directa		375,000.
Más gastos de fabricación		835,000.
		<hr/>
Total costo de producción		7,877,644. ✓
		=====

- ✓ Sumado
 ✓ Cotejado con papeles de trabajo año anterior
 ✓ Verificado con prueba de compras

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T.	E-5
HECHO:	María López
FECHA:	25.2.91
REVISADO:	Juan Pérez
FECHA:	14.3.91

COMPANÍA A.B.C., S.A.
CEDULA ANALITICA DE NOMINAS Y PLANILLA
31.12.90

MESES	VALOR
Enero	22,500.
Febrero	24,700.
Marzo	21,700.
Abril	19,500.
Mayo	29,400.
Junio	23,800.
Julio	25,005.
Agosto	36,000. N-
Septiembre	32,000.
Octubre	38,000. N-
Noviembre	37,000. N-
Diciembre	40,595. N-
Total de planillas	<u>350,000.</u> ✓
ASESORIA TECNICA	<u>25,000.</u>
TOTAL GENERAL	<u>375,000.</u> X

Marcos en hoja siguiente....

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. E-6
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

COMPANÍA A.B.C.,S.A.
 CEDULA ANALITICA DE NOMINAS Y PLANILLA
 31.12.90

✓ Examen de planillas mensuales, en donde se verificaron extensiones aritméticas y sumas, recibos de pago de los empleados, files del personal Vrs. salario consignado en planillas, así como atributos de control tales como: elaboración, autorización, verificación y supervisión en la preparación de las mismas. Estas pruebas sin excepción.

H Estos aumentos se presentan debido a la demanda del producto en los últimos meses del año y como consecuencia el pago a empleados de producción es mayor.

χ Este monto es estimado de la compañía, sin base y no es real

CONCLUSIONES:

SE PROPUSO EL AJUSTE Y EL CLIENTE NO LO ACEPTO. EL AJUSTE PROPUESTO AFECTARIA LA CUENTA DE INVENTARIOS Y SU CORRESPONDIENTE EFECTO EN EL COSTO.

IMPACTO EN EL DICTAMEN: EXCEPCION.

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. E-7
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

COMPANÍA A.B.C., S.A.
 CEDULA ANALITICA DE GASTOS DE FABRICACION
 31.12.90

Consumo telefónico	Q.	2,700.	✓
Energía eléctrica		9,000.	✓
Alquileres		8,000.	✓
Asesoría técnica		750,000.	E-B
Material de empaque consumido		65,300.	H
<hr/>			
Total	Q.	835,000.	H

- ✓ Se efectuó cálculo global y revisión de distribución con los gastos de administración y ventas.
- H Se efectuaron las pruebas respectivas, para determinar el consumo de estos rubros.
- μ sumado

P.T. E-8
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

COMPANIA A.B.C., S.A.
 CEDULA DE CONCLUSIONES Y MATILAZOS EN EL COSTO DE
 VENTAS Y VALUACION DE INVENTARIO DE
 PRODUCTO TERMINADO
 31.12.90

GASTOS DE FABRICACION ASESORIA TECNICA

Esta cuenta es un estimado que la gerencia ha establecido sobre ciertos costos que considera la compañía incurre desde el momento de distribuir el producto hasta que recupere la inversión.

Estos costos estimados han sido incluidos al costo de los productos terminados durante el año, dichas cantidades se han sido ajustadas a los costos reales.

Esta cuenta se encuentra integrada de la siguiente forma:

Recuperación de ventas (demostrada así, al interés que la compañía considera fiancota a sus clientes de crédito, por el plazo de tiempo que les propo- otona)	195,000.
Espera de embarques (demostrada así al interés que la compañía considera paga a sus proveedores por el tiempo que transurre de colocación del producto del puerto de destino a bodegas locales)	380,000.
Asesoría técnica (adoulo del 5% para eventualidades)	175,000.

Total de sobervaluacion

0. 750,000

E-7

marcas heja siguiente

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. E-9
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

COMPañIA A.B.C., S.A.
 CEDULA DE CONCLUSIONES Y HALLAZGOS EN EL COSTO DE
 VENTAS Y VALUACION DE INVENTARIO DE
 PRODUCTO TERMINADO
 31.12.90

Como consecuencia de lo descrito con anterioridad se determinó que para la producción del mes de diciembre, los inventarios de productos terminados, se encuentran sobre valuados en conceptos de costos, de la siguiente forma:

Toneles de 55 galones	78,000.
Cubetas de 5 galones	82,000.
Envase de 1 galón	90,000.
	<hr/>
Total	Q. 250,000. ^M

^M Sumado

Se analizaron y se efectuaron cálculo sobre las tabulaciones mensuales

CONCLUSIONES:

SE PROPUSO EL AJUSTE Y EL CLIENTE NO LO ACEPTO. EL AJUSTE PROPUESTO AFECTARIA LA CUENTA DE INVENTARIOS Y SU CORRESPONDIENTE EFECTO EN EL COSTO EL TOTAL DE LA SOBREVVALUACION ES DE Q. 250,000.

IMPACTO EN EL DICTAMEN EXCEPCION.

POR LO ANTERIOR CONSIDERAMOS QUE EL PROCEDIMIENTO DE PRUEBA DE VALUACION DE INVENTARIOS DE PRODUCTO TERMINADO NO ES DE COSTO BENEFICIO, EN VISTA QUE NO TIENE OBJETO PROBAR ALGO QUE SABEMOS ES INCORRECTO Y QUE CONSUMIRIA TIEMPO INNECESARIO QUE AUN HACIENDOLO LLEGARIAMOS A LA MISMA CONCLUSION.

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. 1
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

COMPANIA A.B.C. S.A.
 CEDULA DE VENTAS
 31.12.90

QUETZALES

ENERO	355,000.
FEBRERO	475,000.
MARZO	256,000.
ABRIL	278,000.
MAYO	225,000.
JUNIO	400,000.
JULIO	455,000.
AGOSTO	875,000.
SEPTIEMBRE	1,175,600.
OCTUBRE	1,875,000.
NOVIEMBRE	2,775,200.
DICIEMBRE	2,875,200.
Total	12,000,000. ¹

① Comparado con declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y Estado de Tabulaciones de Ventas Mensual.

✓ Incrementos razonables, en vista de la característica crítica de las ventas y la demanda de las pinturas por la campaña electoral.

✓ Sumado

GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS

P.T. M
 HECHO: María López
 FECHA: 25.2.91
 REVISADO: Juan Pérez
 FECHA: 14.3.91

COMPANIA A.B.C., S.A.
 CEDULA ANALITA DE PROVEEDORES DEL
 EXTERIOR Y LOCALES
 31.12.90

PROVEEDORES EXTERIOR

HCI HOLLAND CHEMICAL	27,445.00	137,500. <i>Ⓞ</i>
QUIMICOS INDUSTRIALES	6,886.23	34,500.
INDUSTRIA QUIMICAS, S.A.	8,233.53	41,250.
CENTRO QUIMICO COST. R.	8,248.50	41,325.
SUN CHEMICAL, U.S.A.	5,748.00	28,800.
BASF A.G. ALEMANIA	34,131.70	171,000. <i>Ⓞ</i>

TOTAL 454,375. *M* *✓*
 =====

PROVEEDORES LOCALES

INDUSTRIA PAPELERA C.A.	50,000.
CAJAS Y EMPAQUES, S.A.	45,000.
COLORANTES QUIMICOS, S.A.	85,000.
QUIMICA HOECHST DE C.A.	12,600.

TOTAL 192,600. *M*
 =====

TOTAL GENERAL Q. 646,975. *M*
 =====

M Sumado

Ⓞ saldo confirmado conforme

✓ Conversión al tipo de cambio al cierre verificado sin excepción.

**GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES
GUATEMALA, C.A.**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A LOS ACCIONISTAS DE
COMPAÑIA A.B.C., S.A.

Hemos efectuado la auditoría de los balances de situación adjuntos de Compañía A.B.C., S.A., al 31 de diciembre de 1990 y de los estados conexos de utilidades, utilidades no distribuidas y de flujo de efectivo, por el año que terminó a esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestra responsabilidad es la de expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría.

Excepto por lo que mencionamos en el siguiente párrafo, realizamos nuestra revisión de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Esas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes. La auditoría incluye examinar, sobre una base selectiva, la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas efectuadas por la administración. Incluye también la evaluación de la presentación de los estados financieros en conjunto. Consideramos que nuestra auditoría proporcionan una base razonable para nuestra opinión.

No nos pudimos satisfacer de los gastos de mano de obra y de fabricación acumulada al 31 de diciembre de 1990 incluidos en ciertos productos terminados que ascienden a la cantidad de Q. 250,000. lo cual sobrevalúa los inventarios en ese mismo valor.

En nuestra opinión, excepto por los ajustes que pudieron haber sido necesarios si nos hubiéramos satisfecho de los gastos incluidos en los productos terminados que mencionamos en el tercer párrafo y su efecto en los resultados de operación, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de Compañía A.B.C., S.A. al 31 de diciembre de 1990, los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

González Sánchez & Asociados



Licda. Silvia A. Sánchez
Colegiada 1234

2 de abril de 1991.

COMPañIA A.B.C., S.A.
BALANCE DE SITUACION
AL 31 DE DICIEMBRE DE 1990

<u>ACTIVO</u>		<u>QUETZALES</u>	<u>NOTA</u>
Activo circulante			
Caja y bancos	Q.	135,000.	
Cuentas por cobrar		675,000.	(3)
Inventarios		3,386,099.	(4)
Gastos pagados por anticipado		138,901.	
Total del activo circulante		4,335,000.	
Inversiones		40,000.	
Inmuebles, maquinaria y equipo (neto)		1,645,500.	(5)
Otros activos		2,500.	
		<hr/>	
TOTAL DEL ACTIVO	Q.	6,023,000.	
		=====	

Véanse notas que acompañan a los estados financieros.

**PASIVO Y PATRIMONIO DE LOS
ACCIONISTAS**

Pasivo circulante:

	<u>QUETZALES</u>	<u>NOTA</u>
Prestamos bancarios	Q. 2,300,000.	
Compañías afiliadas	1,078,025.	
Documentos y cuentas por pagar comerciales	646,975.	(6)
Impuesto sobre la Renta	623,900.	(7)

Total del pasivo circulante

4,648,900.

Provisión de Indemnizaciones

28,000.

Total del pasivo

4,676,900.

Patrimonio de los accionistas:

Acciones suscritas y pagadas
(500 acciones comunes de Q. 100.00 cada
una)

50,000.

Utilidades no distribuidas

1,296,100.

(8,9)

TOTAL DEL PASIVO Y PATRIMONIO

Q. 6,023,000.

=====

Véanse notas que acompañan a los estados financieros

COMPAÑIA A.B.C., S.A.
ESTADO DE UTILIDADES
POR EL PERIODO DEL
1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1990

	<u>QUETZALES</u>	<u>NOTA</u>
Ventas netas	Q. 12,000,000.	
Costo de ventas	7,800,000.	
	<hr/>	
Beneficia bruta	4,200,000.	
Gastos de operación:		
Gastos de venta	1,780,000.	
Gastos generales y de administración	450,000.	
Gastos financieros	60,000.	
	<hr/>	
Total de gastos de operación	2,290,000.	
Beneficia en operación	1,910,000.	
Otros ingresos (gastos) neto	(75,000.)	
	<hr/>	
Utilidad antes de impuesto sobre la renta	1,835,000.	
Impuesto sobre la renta	623,900.	(7)
	<hr/>	
UTILIDAD NETA	Q. 1,211,100.	

Véanse notas que acompañan a los estados financieros

COMPANIA A.B.C. S.A.
ESTADO DE UTILIDADES RETENIDAS
Año terminado el 31 de diciembre de 1990

RESERVA LEGAL

Saldo al principio del año	Q.	4,250.
Traspaso de utilidades disponibles		60,555.

		64,805.
--	--	---------

DISPONIBLES

Saldo al principio de año		80,750.
Utilidad neta		1,211,100.

		1,291,850.
--	--	------------

Menos

Traspaso a la reserva legal		80,750.
-----------------------------	--	---------

		80,750.
--	--	---------

Saldo al final del año		1,231,295.
------------------------	--	------------

TOTAL DE UTILIDADES NO DISTRIBUIDAS	Q.	1,296,100.
--	-----------	-------------------

Véanse notas que acompañan a los estados financieros.

COMPANÍA A.B.C., S.A.
Notas a los estados financieros al
31 de diciembre de 1990

(1) Resumen de políticas significativas de contabilidad

(a) Provisión de cuentas dudosas

La compañía tiene registrada una provisión sobre las cuentas por cobrar que cubre los saldos de dudosa recuperación. Las cuentas incobrables se cargan a la provisión la cual se incrementa durante el año con el valor de los saldos que se convierten en recuperables. Esta regularización se hace con cargo a crédito a los resultados del ejercicio.

(b) Inventarios

Los inventarios están valuados al costo que es más bajo que el valor del mercado, están valuados al costo promedio.

(c) Cuentas por pagar en moneda extranjera

Las cuentas por pagar en moneda extranjera se presentan a su valor equivalente en quetzales utilizando la tasa de cambio en vigor en el mercado regulado de divisas al final de año.

(d) Transacciones en moneda extranjera

Las transacciones en moneda extranjera se contabilizan a su equivalente en quetzales en el momento en que se realiza la operación. El diferencial de cambio si existiera alguno, que resulte entre el momento en que se registra la operación y la fecha de su cancelación o la fecha del cierre contable si no ha sido pagada, se registra contra los resultados del ejercicio.

(e) Inversiones:

Las inversiones se presentan al costo.

Las compañías crean una provisión equivalente al 5% de los sueldos pagados en el año para cubrir el pago de indemnizaciones, ya que de acuerdo con las leyes laborales de Guatemala, los patronos tienen la obligación de pagar a sus empleados y trabajadores en caso de despido injustificado, indemnización equivalente al sueldo de un mes por cada año trabajado a su servicio, o a sus beneficiarios en caso de muerte, conforme lo establecido en el artículo 85 inciso a) del Código de Trabajo. Aunque las compañías son responsables por este pasivo laboral, los pagos por este concepto son absorbidos por la provisión cuando se efectúan.

(h) Indemnizaciones

No se asigna valor residual alguno a los activos fijos depreciados en su totalidad; el costo y la depreciación acumulada permanecen en los respectivos cuentas, hasta que estos activos son vendidos o retirados.

Los edificios, maquinaria y equipo se deprecian por el método de línea recta utilizando las tasas máximas permitidas por las autoridades fiscales, las que se asemejan a las tasas basadas en las vidas útiles estimadas de los activos.

(g) Depreciación

Los inmuebles, maquinaria y equipo se registran el costo de adquisición. Las reparaciones y mejoras importantes se capitalizan, mientras que los desembolsos por reparaciones y mantenimiento que mejoran el activo ni alteran su vida útil restante, se cargan contra los resultados e medidas que se efectúan.

(f) Inmuebles, maquinaria y equipo

COMPAÑIA A.B.C., S.A.
Notas a los estados financieros

(h) Activos y pasivos en moneda extranjera

Los activos y pasivos en moneda extranjera se presentan a su valor equivalente en quetzales utilizando la tasa de cambio en vigor en el mercado bancario (regulado en 1988), de divisas al final del año (véase nota 13)

(2) Operaciones

Compañía A.B.C. S.A., fue constituida bajo las Leyes de la República de Guatemala el 21 de octubre de 1989. La actividad principal de la compañía A.B.C., S.A., es la de elaboración de pinturas domésticas y la actividad de venta de las mismas.

(3) Cuentas por cobrar

El detalle de las cuentas por cobrar es el siguiente:

Clientes	Q.	639,500.
Compañías Afiliadas		25,000.
Depósitos cartas de crédito		12,000.
Funcionarios y empleados		23,500.
Anticipos varios		10,000.
		<hr/>
Sub total		710,000.
Menos provisión cuentas dudosas		35,000.
		<hr/>
Cuentas por cobrar (neto)	Q.	675,000.

COMPANIA A.B.C., S.A.
 Notas a los estados financieros

(4) Inventarios

El detalle de los inventarios es el siguiente:

Materias primas	Q. 2,784,105.
Material de empaque	149,350.
Producto terminado	452,644.
	<hr/>
Total de inventarios	Q. 3,386,099.
	=====

Inventarios de materia prima con un costo de Q. 1,500,000. se encontraban pignoraos al 31 de diciembre de 1990, para garantizar préstamos bancarios recibidos.

(5) Inmuebles, maquinaria y equipo

El detalle de los inmuebles, maquinaria y equipo es el siguiente:

Terrenos	Q. 175,000.
Edificios	130,000.
Tanques de instalación	1,375,000.
Vehículos	100,000.
Mobiliario y equipo	56,500.
	<hr/>
Sub total	Q. 1,836,500.
Menos:	
Depreciación acumulada	191,000.
	<hr/>
Inmuebles, maquinaria y equipo neto	Q. 1,645,500.
	=====

COMPAÑIA A.B.C., S.A.
 Notas a los estados financieros

(6) Cuentas por pagar y gastos acumulados

El detalle de esta cuenta es como sigue:

Proveedores locales	Q. 192,600.
Proveedores del exterior	454,375.
	<hr/>
Total	Q. 646,975. =====

(7) Impuesto sobre la renta

Las declaraciones del Impuesto sobre la renta de la Compañía A.B.C., S.A., por el periodo terminado al 31 de diciembre de 1989, están sujetas a revisión por parte de las autoridades fiscales. El derecho del Estado para efectuar la revisión prescribe por el transcurso de 6 años.

(8) Reserva legal

De acuerdo a los artículos 36 y 37 del Código de Comercio de Guatemala, toda sociedad deberá separar anualmente el 5% de las utilidades netas de cada ejercicio para formar la reserva legal. Esta no podrá ser distribuida en forma alguna entre los accionistas sino hasta la liquidación de la sociedad. Sin embargo, podrá capitalizarse cuando exceda del 15% del capital al cierre del ejercicio inmediato anterior, sin perjuicio de seguir reservando el 5% anual mencionado anteriormente.

COMPANÍA A.B.C., S.A.
Notas a los estados financieros

(9) Unidad Monetaria y Control de cambios

Los estados financieros están expresados en quetzales (Q), moneda de Guatemala.

A partir del 6 de junio de 1986, y con aplicabilidad al período bajo examen, se encuentra en vigor la Ley Transitoria de Régimen cambiario (Decreto No. 26-88), por medio de la cual se legaliza la existencia de tres mercados cambiarios:

(a) Mercado Oficial

Este mercado es exclusivamente para el servicio de la deuda externa del Banco de Guatemala desembolsada antes del 6 de junio de 1986. La tasa en este mercado es de Q. 1.00 por US\$ 1.00 de los Estados Unidos de América.

(b) Mercado regulado

Hasta el 5 de noviembre de 1989 todas las transacciones se efectuaban en este mercado, que operaba con tasas de cambio fijas. La última tasa utilizada fué de Q.2.78 por US\$ 1.00.

(c) Mercado bancario

A partir del 6 de noviembre de 1989 todas las transacciones en moneda extranjera se efectúan en este mercado. La tasa de cambio se determina por la oferta y la demanda. Al 31 de diciembre de 1990, la tasa de cambio era de aproximadamente Q.3.40 por US\$ 1.00.

**GONZALEZ SANCHEZ & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES
GUATEMALA, C.A.**

Guatemala,
Abril 7 de 1991.

CONFIDENCIAL

A los Accionistas de
Compañía, A.B.C., S.A.

Estimados señores:

Hemos concluido el examen preliminar de los estados financieros de la compañía A.B.C., S.A. por el ejercicio contable que terminó el 31 de diciembre de 1990.

En la planificación y ejecución de nuestra auditoría consideramos la estructura de control interno de la empresa, lo que nos permitió determinar los procedimientos necesarios para expresar una opinión sobre sus estados financieros a dicha fecha. Por lo tanto, esa consideración no estuvo encaminada a que podamos expresar una seguridad sobre el funcionamiento de la estructura de control interno de la empresa.

Sin embargo, en el transcurso de nuestro trabajo notamos ciertos asuntos que llamaron nuestra atención debido a que pudieran afectar la capacidad de la empresa para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera, y que mencionamos a continuación, junto con otros aspectos que consideramos importantes para la administración de la Compañía A.B.C., S.A.:

ASPECTOS DE CONTROL INTERNO

1. LINEA DE AUTORIDAD

Al analizar el organigrama de la compañía se observó que el departamento de créditos se encuentra bajo la autoridad del departamento de ventas. El departamento de ventas trabaja a base de comisiones sobre metas establecidas y es quien autoriza las ventas al crédito.

Recomendamos que se analice la consideración de asignar a una persona independiente del departamento de ventas para que autorice las ventas, a fin de que exista un equilibrio entre las venta y la recuperación de las mismas.

2) ASPECTOS FINANCIEROS

Pese a que se elaboran presupuestos anuales, estos no son utilizados como base para determinar el desarrollo operacional de la compañía.

Recomendamos se realice el procedimiento de análisis comparativo de las cifras reales con las proyecciones en presupuesto y sea analizada cualquier variación que no esté contemplada dentro dichas estimaciones.

3) ASPECTOS ADMINISTRATIVOS

Al analizar las políticas de la compañía para comunicar a sus empleados, sus distribuciones, observamos que estos son enterados en forma informal, algunas veces con memos internos y otras en forma verbal.

Recomendamos se diseñen manuales operativos que sean entregados al personal involucrado en cada actividad, especialmente aquellos con funciones de control interno y contables, mejorando de esta forma la productividad de la empresa.

Debido al enfoque dado a la consideración de la estructura de control interno, nuestro trabajo no necesariamente revelaría todas las debilidades importantes existentes en dicha estructura; sin embargo, ninguna de las situaciones anteriormente descritas puede considerarse como tal.

La información contenida en este informe es de carácter confidencial y, por lo tanto, es únicamente para conocimientos y usos internos de la empresa.

Agradecemos la colaboración prestada por el personal de Compañía A.B.C. , S.A durante la realización de nuestro trabajo y nos ponemos a su disposición para cualquier aclaración o ampliación que estime conveniente.

Atentamente,


Lidia Silvia Sánchez

GLOSARIO

ANALISIS DE RELACIONES

Procedimiento analítico que implica comparaciones de datos en los estados financieros con relaciones que razonablemente puedan esperarse existan y que son desarrollados de fuentes de información financiera y evidencia tercera (como auxiliares)

ANALISIS SUSTANTIVO

Uso de procedimientos analíticos para obtener evidencia sustantiva.

AREA CRITICA

Áreas que generalmente implican un riesgo significativo de error sustancial que puede distorcionar los estados financieros y la apreciación de los usuarios en los análisis y toma de decisiones.

ASEVERACIONES

Representaciones de la gerencia que son incorporadas en los estados financieros. Las aseveraciones generales son implícitas en los estados financieros, se relacionan con principios contables, presentación, revelación y razonabilidad de los mismos.

AREA SIGNIFICATIVA

Áreas en los estados financieros que son de un grado considerable en cuanto a las transacciones y en donde existen aspectos cuantitativos a considerar como lo son los monetarios y flujos de transacciones.

CONTINGENCIA

Condición o situación cuyo resultado final, ganancia o pérdida, sólo se confirmará si ocurren o no más eventos futuros.

EVENTOS SUBSECUENTES

Un evento que ocurre en el período desde la fecha del balance general hasta la fecha del informe de auditoría, que proporcionan evidencia adicional sobre condiciones que existían a la fecha del balance y afectan las estimaciones en los estados financieros o proporcionan evidencia sobre condiciones que no existían a la fecha del balance general y que, por lo tanto, no requieren ningún ajuste a los montos presentados en los estados financieros; en algunos casos será necesario revelar los.

INCERTIDUMBRE SIGNIFICATIVA

Hecho o evento de contingencia cuyo resultado final se desconoce y no puede hacerse proyecciones con certeza y que puede afectar en forma representativa los montos representados en los estados financieros a una fecha determinada, pudiendo modificar la opinión desde un párrafo explicativo hasta abstención de opinión.

REVISION ANALITICA

Implica comparación de montos registrados con expectativas desarrolladas por el auditor usando relaciones que razonablemente pueden anticiparse. Este tipo de análisis se clasifica en análisis de planificación, sustantivo y revisión final.

CONCLUSIONES

1. El Contador Público y Auditor deberá aplicar su juicio profesional para poder establecer la importancia relativa de una transacción o un saldo de una cuenta en relación a los estados financieros tomados en conjunto. El juicio profesional se forma a través de la práctica y experiencia profesional.
2. Al planificar y llevar a cabo una auditoría de estados financieros, el auditor deberá tomar en consideración la importancia relativa que tenga cada uno de los rubros que integran dichos estados. En base a la importancia relativa de cada uno de las partidas deberá encaminar los esfuerzos de auditoría y diseñar las pruebas de controles y sustantivos que le permitan satisfacerse de las cifras de los estados financieros de una entidad.
3. El Contador Público y auditor deberá obtener el conocimiento suficiente de la estructura de control interno de la entidad y evaluar los riesgos de auditoría: inherente, de control interno y de detección al que se asume en el examen. El conocimiento de la estructura de control interno en conjunto con el nivel evaluado de riesgo, servirá de base para establecer la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.
4. La deficiencia en la estructura del control interno en una entidad, propician un riesgo inherente en los estados financieros. Cuando el Auditor determina deficiencias importantes que le impidan tener confianza en algunos elementos de la estructura de control interno, ya no deberá efectuar pruebas de controles en aquellas áreas o ciclos de transacciones en las que detecta las deficiencias, y deberá ampliar el alcance de sus procedimientos sustantivos para controlar el riesgo y obtener adicionalmente evidencia suficiente y competente que le sirva de base para emitir su opinión. En cuanto a la razonabilidad de los estados financieros si el Auditor no amplía el alcance de los procedimientos de auditoría, existe la posibilidad de que no sean detectados errores o irregularidades que sean significativos en relación a los estados financieros, y su opinión sea emitida con una base inapropiada.
5. El Contador Público y Auditor debe de llevar a cabo una evaluación del riesgo de control de todas aquellas transacciones o ciclos de transacciones que sean significativos en relación a los estados financieros tomados en conjunto. Debe de satisfacerse de la efectividad con que operan las políticas y procedimientos de la estructura de control interno para efectos de detectar errores o irregularidades. El riesgo de control podrá evaluarse a un nivel máximo cuando exista una mayor probabilidad de que los estados financieros contengan declaraciones incorrectas importantes y a un nivel mínimo cuando los controles estén operando eficientemente.

6. El nivel aceptable del riesgo de detección va a estar determinado por el nivel evaluado de los riesgos inherentes y de control en una forma inversamente proporcional. El Auditor deberá diseñar pruebas de auditoría que le permitan descubrir el grado de efectividad del diseño y operación de los procedimientos y políticas de control interno establecidos en cada entidad, de acuerdo con su naturaleza y características propias.

7. Una inadecuada evaluación de los componentes del riesgo de auditoría puede traer como consecuencia al Auditor, el no detectar errores o irregularidades importantes en los estados financieros, y que emita una opinión limpia sin tomar en consideración el efecto que puede tener sobre la razonabilidad en los estados financieros dichos errores o irregularidades.

RECOMENDACIONES

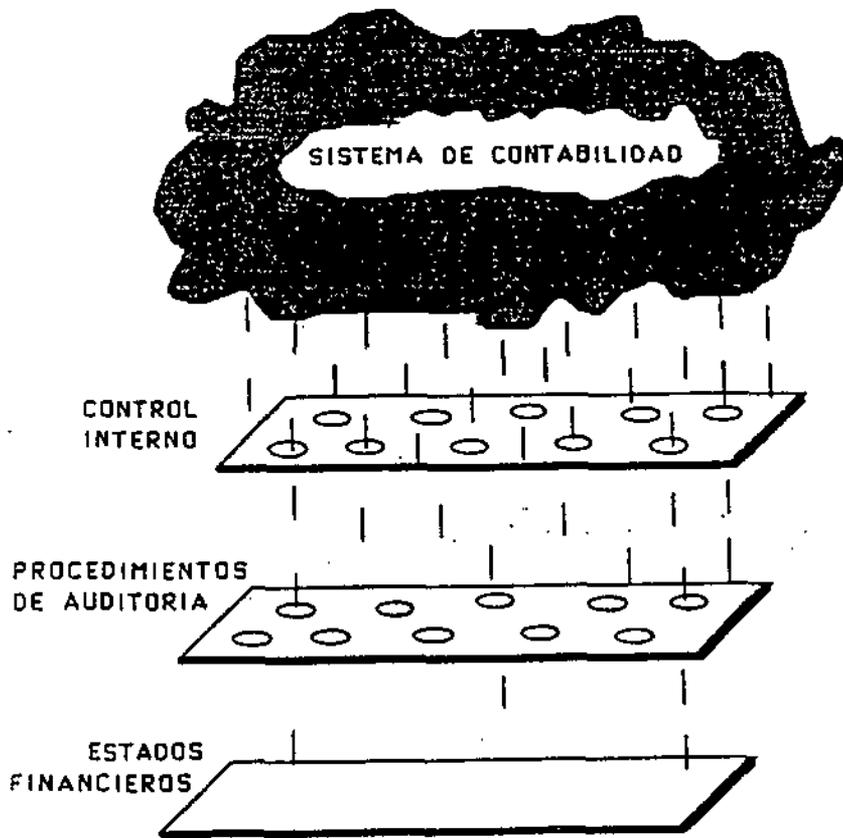
1. En la formación profesional del Contador Público y Auditor deberá proporcionarsele los elementos de juicio necesarios para poder comprender los aspectos cualitativos y cuantitativos que deben considerarse en la importancia relativa en una auditoría de estados financieros; con el fin de evaluar los hallazgos detectados y contar con una base para la opinión.
2. Al planificar una auditoría de estados financieros, el auditor deberá distinguir aquellas áreas, ciclos de transacciones y cuentas que sean materiales en relación a los estados financieros tomados en conjunto y proceder a efectuar pruebas de auditoría con un alcance mayor en esas transacciones en comparación a los rubros inmateriales.
3. El Contador Público y Auditor deberá documentar adecuadamente sus papeles de trabajo, el conocimiento obtenido de la estructura de control interno de una entidad; así como el nivel evaluado de los riesgos inherentes, de control y detección.
4. El Auditor deberá descubrir las deficiencias existentes en la estructura de control interno de una entidad y proceder a evaluar el efecto que puede tener en el nivel de confianza de las operaciones reflejados en los estados financieros de una entidad. El Auditor no deberá efectuar pruebas extensivas de control cuando previamente ha tomado la decisión de no confiar en la estructura del control interno, y deberá ampliar el alcance de sus pruebas sustantivas.
5. El Contador Público y Auditor deberá diseñar pruebas de controles específicas para cada entidad, de acuerdo a su naturaleza y características propias, encaminadas a adquirir la evidencia de que los controles internos en los que va a apoyarse operan eficientemente de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos para la administración y que funcionan eficazmente durante la existencia y operaciones de la entidad.
6. El Contador Público y Auditor tomando en consideración el nivel evaluado del riesgo de detección podrá cambiar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas si las circunstancias lo ameritan.
7. En toda auditoría de estados financieros el Contador Público y Auditor deberá cumplir con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas relativas a la ejecución del trabajo en cuanto a obtener un conocimiento suficiente de la estructura de control interno de una entidad, para planificar su auditoría y evaluar los riesgos inherentes, de control interno y detección que podrían incidir en la determinación de declaraciones incorrectas importantes en los estados financieros.

BIBLIOGRAFIA

1. Instituto Americano de Contadores Públicos y Auditores AICPA, Declaración sobre las normas de Auditoría, No. 55, SAS 55 Evaluación de la estructura de control interno. Abril 1988.
2. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores IGCPA, comisión de principios de Contabilidad financiera y Normas de Auditoría, Norma No. 14 sobre Evaluación de la estructura de control interno. Guatemala Imprenta Junior, Abril 1990.
3. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores IGCPA, comisión de principios de Contabilidad financiera y Normas de Auditoría, Norma No. 23 sobre informes de hallazgos de deficiencias de control interno en una auditoría de estados financieros, Guatemala, Imprenta Junior, Febrero 1993.
4. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores IGCPA, comisión de principios de contabilidad financiera y Normas de Auditoría, Norma No. 10, sobre Dictámenes, Guatemala, Imprenta Junior, Abril 1989.
5. KPMG Klinveldt Peet Marwick Goerdeler, Manual de Auditoría para América Latina, Año de 1988.
6. KPMG Peet Marwick Manual sobre informes de auditoría, año 1988.
7. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores IGCPA, comisión de principios de contabilidad financiera y Normas de Auditoría, Norma No. 1, sobre Normas de Auditoría, Guatemala, Imprenta Junior, Abril 1989.
8. Philip L. Deffense, Kenneth P. Johnson, Roderick K. Madood, Auditoría de Montgomery, Barcelona 1981.
9. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores IGCPA, comisión de principios de contabilidad financiera y Normas de Auditoría, Pronunciamiento sobre contabilidad financiera No. 1, sobre Principios de contabilidad, Guatemala, Imprenta Junior, Abril 1988.

ANEXO

Analogía de la "Nube"



CIA. A.B.C., S.A.
 Prueba de Valuación de Materia Prima

P.1: E-1
 Hecho: Max Castro
 Fecha: 10.13.91

Existencia antes de la Compra a Verificar Compra a Verificar Salidas Existencia Final

Producto	Unidades Costo Unit. Costo Total.	Unidades Costo U. Costo Total.	Unidades Costo U. Costo Total.	Unidades Costo U. Costo Total.
Carbonato de calcio	2000 x 16.12 = 32240	17600 x 10 = 176000	40000 x 10 = 400000	10 x 10 = 100
Glóride de litaneo	-	359125 x 0.45 = 161606	2500 x 0.45 = 1125	0.45 x 32000 = 14400
Resina sintética líquida B.M.	50000 x 9.05 = 452500	-	15000 x 9.05 = 135750	9.05 x 34750 = 314625
Colorante Amarillo	-	93500 x 5.95 = 555925	10000 x 5.95 = 59500	5.95 x 53500 = 317625
Colorante Blanco	-	100000 x 5.95 = 595000	10000 x 5.95 = 59500	5.95 x 37450 = 222775
Colorante Naranja	-	100000 x 5.95 = 595000	15000 x 5.95 = 89250	5.95 x 26750 = 158325
Tolueno	10000 x 7.75 = 77500	17500 x 7.75 = 135625	10000 x 7.75 = 77500	7.75 x 17500 = 135625
Etieno	-	15000 x 25.33 = 379950	10000 x 25.33 = 253300	25.33 x 375950 = 959250
MIS	-	1000 x 3.45 = 3450	12000 x 3.45 = 41400	3.45 x 13000 = 45150
Resina sintética líquida Anaco	-	130000 x 17.45 = 2268500	50000 x 17.45 = 872500	17.45 x 136600 = 2374500

A = Existencia verificada con Kardex e Inventario Fisico del Cliente
 f = Compra examinada en prueba de compras en E-3-1
 X = Salidas verificadas con documentacion de salida y movimiento Kardex
 // = Excepciones Verificadas.
 Z = Costo unitario, Verificado en P.1, E-1

COMPANIA A.D.C., S.A
 PRUEBA DE COMPRAS LOCALES Y EVALUACION DE INVENTARIOS
 31.12.90

P.T E-1-2
 Hecho: Max Castro
 Fecha: 13.3.91

PROVEEDOR	COSTO		
	No. FACTURA	VALOR	CANTIDAD UNITARIO PRODUCTO
Cajas y Empaques	7865 A	75000	20000 Un. / 7.75 Envase metalico de galon
Cajas y Empaques	7760 B	125000	100000 Un / 1.25 Cubetas plasticas 5 galones
Química Hoechst	293567	40000	76191 kg. / 5.25 Quimico negro sulfuroso
		-----	x //
Compras examinadas al 100 %		600000	
Otras integrantes del universo		155000	

Total compras locales		755000	

Nota: Poblacion determinada a base de muestra
 J = Facturas del proveedor examinadas, recepciones de bodega examinadas y movimiento de cardex, sin excepciones.
 X = Extenciones y sumas verificadas
 // = Costo unitario, catejado en P.T E-1